

Reduksjonsvilkåret i skatteloven § 13-1

Kandidatnummer: 586

Leveringsfrist: 25.04.2009

Til sammen: 17 881 ord

Innholdsfortegnelse

| | | |
|-----------------|--|------------------|
| <u>1</u> | <u>INNLEDNING</u> | <u>4</u> |
| 1.1 | Hva er internprising? | 4 |
| 1.2 | Hvorfor trenger vi regler om internprising? | 4 |
| 1.3 | Oppgavens problemstilling og oppbygning | 7 |
| 1.4 | Avgrensninger | 8 |
| <u>2</u> | <u>OM SKATTELOVEN § 13-1</u> | <u>9</u> |
| 2.1 | Generelt | 9 |
| 2.2 | Vilkårene for skjønnsfastsettelse | 9 |
| 2.2.1 | Særlig om kravet til interessefellesskap | 10 |
| 2.2.2 | Særlig om kravet til årsakssammenheng | 11 |
| 2.3 | OECDs retningslinjers rolle ved anvendelsen av § 13-1 | 12 |
| <u>3</u> | <u>SÆRLIG OM KRAVET TIL INNTEKTSREDUKSJON</u> | <u>15</u> |
| 3.1 | Introduksjon til reduksjonsvilkåret | 15 |
| 3.1.1 | Kort om kravet til sammenlignbarhet | 16 |
| 3.1.2 | Kort om internprisingsmetodene | 17 |
| 3.1.3 | På hvilke måter kan inntekten reduseres? | 18 |
| 3.1.4 | Vurdering av reduksjon på avtale- eller vurderingstidspunktet? | 19 |
| 3.1.5 | Forholdet til den etterfølgende skjønnsfastsettelsen | 20 |
| 3.2 | Krav om foretatt transaksjon? | 22 |
| 3.2.1 | Utgangspunkt: den foretatte transaksjonen legges til grunn | 22 |
| 3.2.2 | Justeringsadgang for foretatte transaksjoner | 23 |
| 3.2.3 | Særlig om konstruert lønnsuttak | 24 |

| | | |
|-------------|---|-----------|
| 3.3 | Er det krav om skatteunndragelseshensikt? | 27 |
| 3.3.1 | Kreves det illojalitet for at reduksjon skal foreligge? | 27 |
| 3.3.2 | Er påvist subjektiv hensikt en indikasjon på avvik fra armlengdepriser? | 30 |
| 3.4 | Må avvikets størrelse være vesentlig? | 32 |
| 3.4.1 | Kan det stilles krav til avvikets størrelse? | 32 |
| 3.4.2 | Er vesentlighet likevel et moment i bevisspørsmålet? | 34 |
| 3.5 | Reduksjon i forhold til én enkelt - eller flere transaksjoner? | 35 |
| 3.5.1 | Kan man vurdere flere transaksjoner i sammenheng? | 36 |
| 3.5.2 | Særlig om oppsplitting av transaksjoner | 39 |
| 3.6 | Skal reduksjonsvurderingen basere seg på ett eller flere år? | 41 |
| 3.6.1 | Kan man se flere år i sammenheng i reduksjonsvurderingen? | 42 |
| 3.6.2 | Nærmere om når bruken av flere års data er aktuelt | 44 |
| 3.7 | Kan man motregne transaksjoner (anvende såkalte ”Set-offs”)? | 45 |
| 3.7.1 | Hva er ”set-offs”? | 46 |
| 3.7.2 | Er det adgang til å anvende slik motregning? | 47 |
| 3.7.3 | Særlig om tidfestingsproblematikken | 49 |
| 3.7.4 | Kan flere enn to parter inngå i avtaler om set-offs? | 50 |
| 3.7.5 | Gjelder det unntak ved illojalitet? | 50 |
| 3.8 | Samlet reduksjon eller reduksjon bare hos den ene parten? | 51 |
| 3.8.1 | Er det tilstrekkelig å konstatere reduksjon hos kun en part? | 51 |
| 3.8.2 | Særsilt om internasjonale transaksjoner | 53 |
| 3.8.3 | Særsilt om nasjonale transaksjoner | 53 |
| 3.9 | Gir tap automatisk grunnlag for skjønnslingning? | 56 |
| 3.9.1 | Indikerer underskudd i <i>det enkelte selskap</i> brudd på armlengdeprinsippet? | 56 |
| 3.9.2 | Er underskudd i konsernet som helhet en indikasjon på brudd på armlengdeprinsippet? | 59 |
| 3.10 | Særsilt om ulovlige transaksjoner | 60 |
| 3.11 | Hvordan påvirker offentlige tiltak reduksjonsvurderingen? | 61 |
| 3.11.1 | Hvordan skal man forholde seg til offentlige tiltak ved prisvurderingen? | 62 |
| 3.11.2 | Eksempelet med minimumspriser | 62 |

| | | |
|-----------------|---|------------------|
| 3.12 | Kan det benyttes armlengdeintervaller i reduksjonsvurderingen? | 63 |
| 3.12.1 | Er det adgang til å anvende armlengdeintervaller i reduksjonsvurderingen? | 64 |
| 3.12.2 | Når er intervaller aktuelt? | 64 |
| 3.12.3 | Er det adgang til å justere intervallet? | 66 |
| 3.12.4 | Hvordan anvendes intervallet som justeringsgrunnlag? | 66 |
| 3.12.5 | Særskilt om tilpasningsproblematikken | 67 |
| <u>4</u> | <u>SLUTTBEMERKNINGER</u> | <u>69</u> |
| <u>5</u> | <u>LITTERATURLISTE</u> | <u>72</u> |

1 Innledning

1.1 Hva er internprising?

Internprising handler om prisingen i transaksjoner mellom tilknyttede skatteyttere. Spørsmålet er om pris og andre avtalevilkår i slike transaksjoner er i samsvar med det uavhengige parter ville avtalt. Typisk innbefatter det hvordan en bedrift priser de tjenester, produkter eller immaterielle eiendeler som selges til beslektede selskaper.¹ Begrepet *priser* skal tolkes i vid forstand, slik at det i tillegg til å gjelde konkrete priser, også innebefatter alle andre mulige pålagte og avtalte vilkår i en transaksjon.²

1.2 Hvorfor trenger vi regler om internprising?

Internasjonaliseringen og globaliseringen av verdensøkonomien, i form av økt konsolidering av internasjonale selskaper og stor vekst i handel på tvers av landegrenser, er viktige faktorer for hvorfor internasjonale skatteregler generelt, og internprisingsproblematikken spesielt, har fått stort fokus i nyere tid.³ I det åpne markedet vil varer, tjenester og andre goder utveksles avhengig av tilgang og etterspørsel, og prisen baserer seg på hva markedet er villig til å betale. Interessemotsetningen fører til at prisen er i tråd med markedsmessige vilkår, og at kostnadsfordelingen mellom partene er korrekt.⁴ Hvis denne interessemotsetningen ikke foreligger, er det risiko for at transaksjonene

¹ Sverre (1999) s.37

² Ot.prp. nr.62 (2006-2007) s.5

³ Zimmer (2009) s.17

⁴ Andal (2006) s.53

tilpasses, slik at den totale skattekostnaden blir lavest mulig. Det klassiske eksempelet er et konsern med datterselskaper i flere land, som typisk vil være interessert i at en kostnad fradras i et av sine selskap i et land med høyt skattenivå, mens inntekt søkes beskattet i en stat med lavt skattenivå.⁵

Slik er skatteplanleggingen egnet til å svekke enkelte lands skatteinntekt. I internasjonale transaksjoner, hvor det for eksempel da skjer forskyvning av inntekter fra Norge til utlandet, reduseres *alltid* det norske skattefundamentet.⁶ Bevissthet rundt problemstillinger knyttet til slik inntektsallokering er således særdeles viktig, ettersom store deler av verdenshandelen (opptil 60-70 prosent) foregår nettopp mellom beslektede selskaper.⁷ Da sier det seg selv at det kan få store konsekvenser for et lands skattefundament å ikke ta denne problematikken på alvor.

For å motvirke slike uønskede tilpasninger har man både i skatteavtalene og i intern rett derfor fått regler om internprising.⁸ Disse skal bidra til å fjerne, eller i alle fall minimere konkurransevridninger som ellers kunne ha oppstått til fordel for tilknyttede selskaper.⁹ I tillegg har det vært viktig å utvikle en internasjonal konsensus om hvordan inntekter skal skattlegges, slik at man unngår dobbelbeskatning av skatteyters inntekt eller formue - altså skattlegging av samme inntekt i flere land.

Det er imidlertid ikke alltid en interessemotsetning mellom myndighetene og konsernene når det gjelder å finne riktig internpris. Fra bedriftens side kan det i mange tilfeller nettopp være et poeng at internprisen ikke avviker fra markedsprisen, for eksempel for å kunne belyse de reelle resultater i de enkelte datterselskaper - som er en forutsetning for å avdekke dårlig og/eller ulønnsom drift. Det samme gjelder dersom man skal vurdere hvordan

⁵ Zimmer (2009) s.147

⁶ Skaar (2006) s.354

⁷ Zimmer (2009) s.147

⁸ Zimmer (2009) s.19

⁹ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.19

datterselskapet gjør det i forhold til uavhengige selskaper. Ofte er det således i myndighetenes og konsernenes *felles interesse* at internprisene er markedsbaserte.

Internprisingsproblematikken har også vært utsatt for et økende *politisk* fokus, fordi man fra politisk hold har innsett at manglende lovregulering kan gjøre at myndighetene går glipp av store summer i tapte skatteinntekter. Stoltenberg II-regjeringens ”Soria-Moria-erklæring”¹⁰ inneholder for eksempel en formulering om at; ”Kampen mot skatteunndragelser skal skjerpes. Det betyr blant annet en gjennomgang av skjerpede regler for internprising for konsern.”¹¹

I Norge har myndighetene hjemmel til å justere internpriser som avviker fra markedsprisen i skatteloven, *lov av 26.mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt*¹², § 13-1. Essensen i bestemmelsen er at det foreligger justeringsadgang slik at en inntekt en av partene ville hatt, men som parten på grunn av interessefellesskapet ikke har hatt, likevel skal anses som partens inntekt og beskattes på hans hånd. Dette er i stor grad en kodifisering av *armlengdeprinsippet* som er fastslått i OECDs Mønsterskatteavtale artikkel 9 nr.1. Prinsippet går ut på at transaksjoner mellom parter i interessefellesskap skal fastsettes på *tilsvarende vilkår* som uavhengige parter ville avtalt. I den formelle definisjonen heter det at dersom ”det mellom to nærstående foretak *blir avtalt eller fastsatt vilkår* vedrørende deres kommersielle eller finansielle samkvem *som avviker fra de vilkår som ville vært avtalt mellom uavhengige foretak*, kan *enhver inntekt*, som uten disse vilkår ville ha tilfalt ett av foretakene, men som i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, *medregnes i og skatlegges sammen med dette foretakets inntekt*”(mine uthevinger).¹³ Med andre ord; skattemyndighetene har adgang til å *legge til grunn* for beskatning *en annen pris* enn den

¹⁰ Soria-Moria-erklæringen er den politiske erklæringen som ligger til grunn for koalisjonsregjeringen av Arbeiderpartiet, Senterpartiet og Sosialistisk Venstreparti i stortingsperioden 2005-2009.

¹¹ Soria-Moria-erklæringen, kapittel 3

¹² Heretter omtalt som *sktl.* eller *skatteloven*

¹³ OECD (1995), definisjoner: armlengdeprinsipp.

selskapene selv har gjort.¹⁴ Internprising basert på armlengdeprinsippet går således ut på at man aksepterer den foretatte transaksjonen som sådan, men justerer betingelsene i tråd med hva uavhengige parter ville avtalt.¹⁵

1.3 Oppgavens problemstilling og oppbygning

Internprising er som sagt et svært aktuelt tema både nasjonalt og internasjonalt. Jeg har ønsket å gå i dybden på det vilkåret som i praksis ofte er mest omstridt, nemlig reduksjonsvilkåret. Det er derfor de generelle problemstillingene knyttet til reduksjonsvurderingen som først og fremst blir behandlet i det følgende.

Oppgaven baserer seg på standard bruk av rettskildefaktorer. Lovtekst, forarbeider og rettspraksis vil følgelig stå sentralt. Siden forvaltningspraksis spiller en særlig rolle på skatterettens område¹⁶, vil også ligningspraksis inkluderes der dette er aktuelt for å belyse spesielle spørsmål. OECDs retningslinjer spiller en særskilt rolle i bruken av § 13-1, og spørsmål knyttet til dette behandles inngående i oppgavens punkt 2.3.

Den generelle fremstillingen av skattelovens § 13-1, inkludert en kort gjennomgang av de to andre vilkårene i bestemmelsen, og en redegjørelse om OECD-retningslinjenes betydning i norsk rett, gis i kapittel 2. Kapittel 3 utgjør hoveddelen i oppgaven, og her behandles de forskjellige spørsmålene knyttet til reduksjonsvurderingen. Avslutningsvis vil jeg i kapittel 4 gi noen konkluderende sluttbemerkninger.

¹⁴ OECD (1995), definisjoner: primær justering.

¹⁵ Bjerke (1997) s.168

¹⁶ Eckhoff (2001) s.234

1.4 Avgrensninger

Skattemyndighetene bruker uttrykket *tilsidesettelse* som en fellesbetegnelse for ”ulike rettsgrunnlag for å fravike skatteyers påstand om hvordan skattereglene skal anvendes i et bestemt tilfelle”.¹⁷ Det er imidlertid kun § 13-1 som søkes behandlet her, og oppgaven avgrenses følgelig mot øvrige typer tilsidesettelser.

Videre har jeg, heller enn å gi en mer generell fremstilling av alle de tre vilkårene for justering av internpriser, valgt å gå i dybden på det mest sentrale og omdiskuterte; reduksjonsvilkåret. Oppgaven er således avgrenset mot de to øvrige vilkårene for skjønnsfastsettelse, annet enn at det gis en kort gjennomgang av dem i punkt 2.2.

Når man videre skal avgjøre om en inntekt er redusert, må den aktuelle transaksjonen sammenlignes med tilsvarende uavhengige transaksjoner. Det er flere forskjellige metoder som kan benyttes i den sammenhengen for å finne riktig armlengdepris. Metodene brukes normalt som en viktig del av det å fastslå om en inntekt er redusert, men er relativt tekniske. Jeg har derfor heller ønsket å behandle de generelle problemstillingene knyttet til reduksjonsvurderingen., og oppgaven avgrenses av omfangsmessige grunner mot å gå detaljert inn på de enkelte internprisingsmetodene. En generell introduksjon til metodene gis allikevel i punkt 3.1.2

Det er til slutt særlige bevisbyrderegler og dokumentasjonskrav knyttet til anvendelsen av § 13-1, uttrykt i bestemmelsens andre og fjerde ledd. Disse relaterer seg imidlertid ikke direkte til innholdet i selve reduksjonsvurderingen som er hovedtema i oppgaven, og jeg avgrenser derfor også mot å gå inn på disse.

¹⁷ Lignings-ABC 2008/2009 s.1082

2 Om skatteloven § 13-1

2.1 Generelt

Dagens § 13-1 er en videreføring av den tidligere skattelov av 1911 § 54. Det var ved innføringen av § 13-1 ikke tilsiktet noen realitetsendring i bestemmelsens innhold,¹⁸ og tidligere rettspraksis og teori er således fortsatt relevant.¹⁹

Det har vært antatt at § 13-1 er en ren tilordningsregel;²⁰ altså at den *ikke i seg selv gir grunnlag* for skattlegging, men snarere gir henvisning på *hvordan skatt skal fordeles* mellom transaksjonsparter.²¹ Forarbeidene angir klart at bestemmelsen *ikke* gir en selvstendig hjemmel for skatteplikt, men heller fungerer som en ”presisering av skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue”.²²

2.2 Vilkårene for skjønnsfastsettelse

Skatteloven § 13-1(1) fastslår at det kan foretas prisfastsettelse ved skjønn dersom ”skatteyters formue eller inntekt er *reduisert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap* med en annen person, selskap eller innretning”(min utheving). Bestemmelsen oppstiller med andre ord i utgangspunktet tre kumulative vilkår for at myndighetene skal kunne justere en transaksjon;²³

¹⁸ Ot.prp.nr.26 (1980-1981) s.56

¹⁹ Skaar (2006) s.328

²⁰ Almvik (2006) s.570

²¹ Skaar (2006) s.330

²² Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s.75

²³ Anddal (2006) s.54

1. Det må foreligge en *inntektsreduksjon*
2. Det må foreligge et *interessefellesskap*
3. Det må være *årsakssammenheng* mellom de to overstående - med andre ord; inntektsreduksjonen må være en følge av interessefellesskapet.²⁴

Det har imidlertid vært diskutert om kravet til årsakssammenheng i realiteten er et rent bevisbyrdesspørsmål, og at det således egentlig er *to* – og ikke *tre* vilkår.

Jeg vil i det følgende gi en kort redegjørelse for innholdet i vilkårene om interessefellesskap og årsakssammenheng. Vurderingen rundt bevisbyrdespørsmålet kommer jeg i denne sammenhengen tilbake til under punkt 2.4.2

2.2.1 Særlig om kravet til interessefellesskap

Det foreligger interessefellesskap når partene i et rettsforhold direkte eller indirekte har felles interesser.²⁵ Ordlyden i loven gir ingen nærmere definisjon av hva som ligger i uttrykket ”direkte eller indirekte interessefellesskap”²⁶, men forarbeidene slår imidlertid fast at ”innflytelsesgrunnlaget er i prinsippet likegyldig”.²⁷ I skatteloven av 1911 var kravet at interessen skulle være ”på vesentlig samme måte som en deltaker”.²⁸ Den nye ordlyden var sagt å ”langt på vei” være en ”videreføring” av de tidligere reglene,²⁹ noe som skulle kunne tilsi at det er grunn til å legge vekt på den opphevede ordlyden, slik at bestemmelsen ikke skal anvendes der hvor det klart foreligger interessemotsetninger.³⁰ Dette betyr at dersom

²⁴ Stoveland (Norsk Lovkommentar) note 987, Almvik (2006) s.571

²⁵ Lignings-ABC 2008/2009 s.1094

²⁶ Liland (2002) s.228

²⁷ Ot.prp.nr.26 (1980-81) s.66

²⁸ Lov av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven), § 54

²⁹ Ot.prp.nr.26 (1980-81) s.66

³⁰ Gjems-Onstad (2008) s.1067

det foreligger en tilstrekkelig interessemotsetning mellom partene, *må* man ta utgangspunkt i at de har handlet i tråd med armlengdeprinsippet.³¹ En slik forståelse ble lagt til grunn eksempelvis i *Rt.2003 s.1324 – Statpipe*.

Relevant interessefellesskap kan imidlertid ha mange grunnlag, men vil typisk være av personlig eller økonomisk karakter. Det klassiske eksempelet er der partene inngår i samme konsern.³² Da er interessefellesskapet etablert gjennom eierskap og/eller felles kontrollert virksomhet.³³ Men også andre forhold kan etablere interessefellesskap, for eksempel slektskap eller nært vennskap, enkelte låneforhold, eller hvis den ene part på annen måte står i et maktforhold til den andre og således kan påvirke de økonomiske disposisjonene dem imellom.³⁴

2.2.2 Særlig om kravet til årsakssammenheng

Årsakssammenheng er det kravet skatteloven stiller til at reduksjonen har slik sammenheng med interessefellesskapet at det er naturlig å konstatere at det ene henger sammen med den andre. Vilkåret er oppfylt dersom inntekstreduksjonen er *forårsaket* av det konstaterte interessefellesskapet, jfr. ordlyden om at inntekten må være redusert ”*på grunn av*” interessefellesskapet.

Kravet om årsakssammenheng fremstår som et tredje vilkår for skjønnsfastsettelse, men er imidlertid ofte blitt omtalt mer som en bevisbyrderregel.³⁵ Dette fremgår i bestemmelsens tidligere forarbeider, hvor det er sagt at; ”Bevisbyrderreglene er etter gjeldende norsk rett slik at ligningsmyndighetene må bevise både at interessefellesskap foreligger og at

³¹ Skaar (2006) s.345

³² Pedersen (1998) s.159

³³ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.9

³⁴ Almvik (2006) s.571

³⁵ Skaar (2006) s.361

skatteyteren har fått sitt skattefundament redusert. *Er denne bevisbyrde først godtgjort, antas også årsakssammenheng å foreligge*”³⁶ (min utheving). Det kan således kanskje argumenteres med at spørsmålet om årsakssammenheng i realiteten er integrert i kravet om inntektsreduksjon.³⁷

Kravet til årsakssammenheng har i alle fall ikke til nå voldt store problemer i praksis.³⁸ Men i for eksempel *Rt.2007 s.1025 – Statoil Angola*, kom Høyesterett til at den nødvendige årsakssammenhengen ikke forelå, da avtalevilkårene ikke ble ansett å være ”et resultat av interessefellesskapet mellom Statoil ASA og Statoil Angola”, men heller ”forretningsmessig begrunnet”. Saken ble vurdert dit hen at det ikke forelå tiltrekkelig årsakssammenheng. Dette kan tyde på at det likevel ikke er automatikk i at oppfyllelse av de to første vilkårene gjør at kravet om årsakssammenheng også er oppfylt. Dermed er man også tilbake til utgangspunktet; nemlig at der er *tre vilkår* som alle må være oppfylt for at justering skal kunne foretas – og at kravet til årsakssammenheng nettopp er ett av dem.

2.3 OECDs retningslinjers rolle ved anvendelsen av § 13-1

OECDs ”Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter”³⁹, heretter omtalt som *OECDs retningslinjer* eller bare *retningslinjene*, er forankret i OECDs kommentar til mønsterskatteavtalens artikkel 9.⁴⁰ Retningslinjene gir anvisning på tolkningsforståelsen og bruken av mønsterskatteavtalen, der armlengdeprinsippet er nedfelt.

³⁶ Ot.prp. nr.26 (1980-81) s.56

³⁷ Skaar (2006) s.360

³⁸ Zimmer (2009) s.162, Skaar (2006) s.361

³⁹ Retningslinjene ble oversatt til norsk av Finansdepartementet i 2002. Jeg forholder meg i det følgende til den norske versjonen.

⁴⁰ Raad (2008) s.202

Det var tidligere en problemstilling knyttet til hvilken status og gjennomslagskraft OECD-retningslinjene hadde i norsk rett. I dag er det derimot klart at retningslinjene er relevante som utfyllende rammeverk i tolkningen av § 13-1, i hovedsak som følge av *Agip-dommen* i 2001, og et lovtillegg som trådte i kraft i 2008.

I *Rt.2001 s.1265 - Agip* uttalte Høyesterett nemlig at § 13-1 i prinsippet gir ”uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer” og at det følgelig ikke er tale om noen ”innskrenkende eller utvidende tolkning av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning.” Høyesterett konkluderte således med at det *er* ”grunn til å legge vekt på” OECDs retningslinjer fordi de ”gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd [nåværende § 13-1(1)].” Høyesteretts konklusjon var her også helt i tråd med synspunkter fremkommet i store deler av rettsteorien.⁴¹

Forståelsen ble videre lagt til grunn i etterfølgende rettspraksis, blant annet *Utv.2002 s.1393 (3M)* hvor lagmannsretten uttaler at de ved ”tolkingen og anvendelsen av skatteloven § 54” legger ”*betydelig vekt på*” OECDs retningslinjer, og i *Utv.2003 s.531 (Fina)*, hvor lagmannsretten uttaler at retningslinjene legges til grunn ”også der skatteavtaler ikke er inne i bildet”.⁴²

I revideringen av § 13-1 i 2008, ble henvisningen til retningslinjene også inntatt i bestemmelsens fjerde ledd, hvor det nå fremgår at det ved ”avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert”, skal ”tas hensyn til retningslinjer for internprising ... vedtatt av OECD”. I forarbeidene argumenterte Finansdepartementet med at ”det er ønskelig å klargjøre og forsterke OECD-retningslinjenes status i norsk rett”⁴³. I tillegg fremholdt de at Norges *folkerettslige forpliktelse* til å respektere og anvende internprisingsprinsippene,

⁴¹ For eksempel Bjerke (1997) s.111, Løchen (1982) s.84 og Wilskow (1997) s.132-133.

⁴² Kolter (2006) s.157

⁴³ Ot.prp. nr.62 (2006-2007) s.13

også tilsier at man bør tilstrebe overholdelse av retningslinjene når man vurderer om det foreligger inntektsreduksjon i det enkelte tilfelle eller ikke.⁴⁴

Det kan imidlertid diskuteres om det er innlysende at lovens ordlyd om at retningslinjene ”skal tas hensyn til” er det samme som Agip-dommens formulering om at retningslinjene er et ”mer presist uttrykk for innholdet” i den internrettslige regelen.⁴⁵ Tvert imot kan lovens formulering synes å være mindre forpliktende en dommens – ikke minst på grunn av departementets adgang til å se bort fra retningslinjene, jfr. § 13-1(4), siste setning. I tillegg står det i retningslinjen selv kun at ”skattyterne oppfordres til å følge disse retningslinjer”⁴⁶, altså at de nødvendigvis ikke er rettslig *bindende*.

Antakelig spiller disse innvendingene allikevel liten praktisk rolle; det avgjørende er at det er sikker rett at man skal se hen til retningslinjene for utfyllende tolkning av § 13-1.

Følgelig vil jeg også bruke retningslinjene som sentral kilde videre oppgaven.

⁴⁴ Ot.prp. nr.62 (2006-2007) s.13

⁴⁵ Zimmer (2009) s.149

⁴⁶ OECD (1995) forord punkt 16.

3 Særlig om kravet til inntektsreduksjon

3.1 Introduksjon til reduksjonsvilkåret

Reduksjon er det tredje, og ofte det mest sentrale, av de tre vilkårene for justering etter skatteloven § 13-1. Det foreligger *reduksjon* dersom det har skjedd en inntekts eller formuesreduksjon hos skatteyder på grunn av interessefellesskapet, som er økonomisk dårligere for skatteyderen enn den ville vært i et uavhengig forhold.⁴⁷ Med dette menes at skatteyers totale inntekt må være svekket – altså lavere enn den ville vært i et uavhengig forhold. Inntektsreduksjon foreligger med andre ord dersom det er differanse mellom den faktiske oppnådde inntekt, og den inntekt som skatteyder ville hatt - dersom armlengdeprinsippet var etterfulgt.⁴⁸ Myndighetene ønsker å justere slike forhold fordi reduksjonen medfører et lavere skattegrunnlag ved beregning av skatt, og således er egnet til å svekke det nasjonale skattefundamentet. Kravet til inntektsreduksjon innebærer at nærstående parter må se hen til tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige, før de fastsetter internpriser i transaksjoner seg imellom, dersom de vil unngå å få sin inntekt justert for skatteformål.

Tolkningen av om prisene i en transaksjon er redusert reiser flere spørsmål knyttet både til sammenlignbarhet og metodene for internprising. Jeg vil imidlertid bare kort behandle disse spørsmålene, samt spørsmålene om hvordan inntekten kan være redusert, hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for reduksjonsvurderingen, og dens forhold til den etterfølgende skjønnsfastsettelsen, før jeg går over til å behandle tolkningsspørsmål av mer *generell art* i punktene 3.2-3.12. Disse drøftelse tar for seg typiske og sentrale problemstillinger knyttet til vurderingen av om reduksjonsvilkåret er oppfylt.

⁴⁷ Ot.prp.nr.26 (1980-1981) s.66

⁴⁸ Skaar (2006) s.352

3.1.1 Kort om kravet til sammenlignbarhet

Avgjørelse av om det foreligger en inntektsreduksjon forutsetter at man kan identifisere en eller flere uavhengige sammenlignbare transaksjoner.⁴⁹ Når myndighetene skal avgjøre om skattegrunnlaget mellom to parter er forskjøvet eller på annen måte ikke reflekterer den reelle transaksjonen, må den foreliggende transaksjonen sammenlignes med hva skattegrunnlaget ville vært i en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter.⁵⁰ Har man ingen slik tilsvarende transaksjon, er det vanskeligere å komme frem til en korrekt armlengdepris.

Spørsmålet om sammenlignbarhet handler i hovedsak om hvor store forskjeller som kan aksepteres før en uavhengig transaksjon må forkastes som sammenligningsgrunnlag.⁵¹ Hvilke sider av transaksjonen som skal sammenlignes, avhenger av hvilken internprisingsmetode som anvendes. De mest sentrale kriteriene for sammenligning er eiendelenes/tjenestenes egenskaper og karakteristika, fordelingen av forpliktelser og risiko mellom partene (funksjonsanalyse), kontraktsvilkårene, de rådende markedsforholdene og/eller forretningsstrategiene.⁵² For at sammenligningen skal være relevant, må de aktuelle økonomiske aspektene ved de to situasjonene som sammenlignes, være *tilstrekkelig sammenlignbare*.⁵³ Det kreves altså *ikke* at den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen er identiske.⁵⁴ Kravet til sammenlignbarhet er derimot oppfylt dersom *ingen av forskjellene* (hvis noen) mellom situasjonene som sammenlignes, *i vesentlig grad kunne ha påvirket betingelsene* i transaksjonene, eller slike forskjeller kan elimineres gjennom ”rimelig presise justeringer”.⁵⁵

⁴⁹ Zimmer (2009) s.153

⁵⁰ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.20, Lignings-ABC 2008/2009 s.1094

⁵¹ Bjerke (1997) s.189

⁵² Skaar (2006) s.374-381

⁵³ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.20, jfr. OECD (1995) punkt 1.15

⁵⁴ Skaar (2006) s.372

⁵⁵ OECD (1995) punkt.1.15

Jeg har av omfangsmessige grunner valgt å ikke gå ytterligere inn på de ulike problemstillingene knyttet til sammenlignbarhet. I det videre forutsettes det i stedet at det foreligger tilstrekkelig sammenlignbare transaksjoner, og jeg går videre til å gi en kort oversikt over internprisingsmetodene.

3.1.2 Kort om internprisingsmetodene

Internprisingsmetodene, angitt i OECDs retningslinjer, fastsetter hvorvidt betingelsene som anvendes i ”forretningsmessige og finansielle relasjoner mellom nærstående” er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.⁵⁶ Metodene er med andre ord sentrale for å vurdere om det foreligger reduksjon.

OECD deler internprisingsmetodene i to hovedkategorier; tradisjonelle transaksjonsmetoder og fortjenestebaserte metoder. De tradisjonelle metodene er *den direkte sammenligningsmetoden, videresalgsmetoden og kostplussmetoden*. Disse bygger på sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter, og er således i tråd med selve kjernen i armlengdeprinsippet.⁵⁷ OECD uttrykker at konsernselskaper derfor fortrinnsvis bør benytte seg av disse metodene, når de skal fastsette prisingen av varer og tjenester seg imellom.⁵⁸ Metodene i denne kategorien er *bruttobaserte*, som betyr at man trekker fra direkte og indirekte produksjonskostnader fra fortjenesten, men ikke driftskostnadene for selskapet.⁵⁹

⁵⁶ OECD (1995) punkt 1.68

⁵⁷ OECD (1995) kapittel 2 og 3

⁵⁸ Liland (2002) s.229

⁵⁹ Bjerke (1995) s.269

De *fortjenestebaserte metodene* er *overskuddsdelingsmetoden* og *transaksjonsbasert nettomarginmetoden*⁶⁰, og går i hovedsak ut på at man gransker overskuddene fra transaksjonene mellom nærstående parter, og så sammenligner nettofortjenesten med sammenlignbare overskudd mellom uavhengige parter.⁶¹ Disse er *nettobaserte*. Med andre ord; her trekker man fra direkte og indirekte produksjonskostnader, *pluss* driftskostnader. Det har vært en innvending mot de fortjenestebaserte metodene at de nettopp på grunn av dette lettere påvirkes av forhold som ikke nødvendigvis har noe med den aktuelle transaksjonen å gjøre, for eksempel hvor effektivt foretaket driver, og derfor oftere står i fare for å ikke oppfylle armlengdeprinsippet krav om at reduksjonsvurderingen må være transaksjonsbasert. Retningslinjene er på grunn av dette skeptiske til de fortjenestebaserte metodene, og slår følgelig fast at disse kun skal brukes dersom de tradisjonelle metodene ikke fører frem.⁶² Det imidlertid adgang til å både justere metodene og til å anvende helt andre metoder, så lenge resultatet er i tråd med armlengdeprinsippet.⁶³

Metodene står som sagt helt sentralt i tolkningen av om det i det enkelte tilfellet foreligger reduksjon, men er til dels av svært teknisk art. Som redegjort for i punkt 1.4, vil jeg i det følgende derfor ikke gå videre inn på de enkelte metodene, men heller behandle mer generelle problemstillinger som oppstår i tilknytning til reduksjonsvurderingen.

3.1.3 På hvilke måter kan inntekten reduseres?

Ordlyden i § 13-1(1) sier at ”Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap”.

Bestemmelsen som sådan gir med dette ingen begrensning i hvilke transaksjoner som rammes. I forarbeidene er det om dette slått fast at måten transaksjonen har skjedd på er ”i

⁶⁰ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.24

⁶¹ OECD (1995) punkt 3.1 og 3.2

⁶² Zimmer (2009) s.159 jfr. OECD (1995) punkt 3.1

⁶³ Bjerke (1997) s.219

prinsippet uten betydning”.⁶⁴ Utgangspunktet må derfor være at *enhver* inntekt eller formuesreduksjon som er skjedd på grunn av interessefellesskapet, gir grunnlag for justering.

Det klassiske eksempelet er en tjeneste som er ytt til underpris, eller gjenstander som er solgt eller kjøpt til overpris. Men justeringsadgangen er på ingen måte begrenset til å gjelde slike tilfeller. Tvert imot vil også tilfeller av tynn kapitalisering rammes av internprisingsbestemmelsen. Det samme gjelder avtaler om leie/leasing med særlig høy leie fra utlandet i situasjoner hvor det økonomisk sett ville vært mer lønnsomt med kjøp, rentefrie lån/kreditt til utenlandske selskap, skjev fordeling av generalomkostninger mellom norske og utenlandske selskap i et konsern, eller tilfeller hvor kostnadene for utvikling/forskning fradragføres i Norge, men i virkeligheten tilflyter utlandet uten vederlag eller kostnadsfordeling, eller andre lignende situasjoner.⁶⁵ Det er med andre ord ingen begrensning i forhold til hvilke transaksjoner som rammes.⁶⁶ Det avgjørende er om transaksjonen som sådan oppfyller vilkårene for justering.

Reduksjonsvurderingen skjer dessuten uavhengig av betalingsevnen til den nærstående part. At en part ikke har råd til å betale markedspris for en vare eller tjeneste, unntar med andre ord ikke transaksjonen fra regelen om at prisen skal være i samsvar med markedsprisen.⁶⁷

<http://www.skatteetaten.no/Templates/HandbokForside.aspx?id=81164&epslanguage=NO>

3.1.4 Vurdering av reduksjon på avtale- eller vurderingstidspunktet?

En eventuell justering fra myndighetenes side vil naturlig nok skje en tid etter at transaksjonen har funnet sted. Det kan i slike tilfeller oppstå et spørsmål om vurderingen av

⁶⁴ Ot.prp.nr.26 (1980-1981) s.66

⁶⁵ Lignings-ABC 2008/2009 s.1094

⁶⁶ Skaar (2006) s.353

⁶⁷ Skaar (2006) s.353

reduksjon skal foretas i forhold til sammenlignbare priser på det tidspunktet partene inngikk avtalen, eller på myndighetenes vurderingstidspunkt.

Hovedregelen er at det i slike tilfeller er de sammenlignbare vilkår *på det tidspunktet avtalen ble inngått*, som må legges til grunn ved reduksjonsvurderingen. I *Rt.2003 s.1324 - Statpipe*, uttaler Høyesterett at; ”Vurderingen av om en avtale er inngått på armlengdemessige vilkår, vil måtte skje ut fra situasjonen slik den fortonte seg for partene da avtalen ble inngått.” Dette er en relevant presisering ettersom prisene i et marked ofte forandrer seg, og den informasjonen som foreligger på justeringstidspunktet ikke nødvendigvis er den samme som på avtaletidspunktet. Å vurdere prisene på avtaletidspunktet er også den løsningen som ivaretar armlengdeprinsippet på best mulig måte.⁶⁸ Ved bruk av justeringstidspunktets priser kan det nemlig oppstå fare for etterpåklokskap, hvis vilkårene i en transaksjon fremsto fornuftig på avtaletidspunktet, men ikke på justeringstidspunktet.⁶⁹

3.1.5 Forholdet til den etterfølgende skjønnsfastsettelsen

Spørsmålet om det foreligger inntektsreduksjon har nær sammenheng med spørsmålet om riktig fastsettelse av internpriser. Etter at det er konstatert at inntekten er *reduisert*, må det fastsettes hva den egentlige prisen skulle ha vært.⁷⁰ Disse to vurderingene er naturlig nok i stor grad sammenfallende. *Forskjellen* handler i første rekke om hvor langt i vurderingen man går; altså hva som er bevisetema. For selve skjønnsfastsettelsen er det avgjørende å finne ut hva riktig internpris skulle vært, slik at inntekten kan justeres i overensstemmelse med dette. For vurderingen av om reduksjonsvilkåret er oppfylt, holder det derimot å kunne

⁶⁸ Bundgaard (2001) s.191

⁶⁹ Skaar (2006) s.369

⁷⁰ Andal (2006) s.54

konstatere at det foreligger en reduksjon, selv om man ikke konkret har fastsatt hva som er riktig internpris.⁷¹

For å illustrere poenget; Selskap A1 har solgt tjenester til selskap A2 for et vederlag på 500 kroner per time. Skattmyndighetene gjør innledende undersøkelser, og finner at tilsvarende tjenester vanligvis formidles for et vederlag på mellom 1500 og 2000 kroner per time i det åpne markedet. De kan allerede nå konstatere at det foreligger en prisreduksjon, selv om de ikke ennå har konkludert på hva riktig pris skal være. Altså er det konstaterbart at vilkåret om reduksjon er oppfylt, allerede *før* markedsprisen er konkretisert. Når skjønnsfastsettelsen så skal foretas må de derimot finne ut hvilken pris mellom 1500 og 2000 kroner som er den ”riktige” i transaksjonen. Den prisen vil da være den som legges til grunn for skattlegging.

Av omfangsmessige grunner kommer jeg heller ikke til å gå ytterligere inn på selve skjønnsfastsettelsen, men i stedet fokusere på de ulike vurderingene knyttet til oppfyllelse av reduksjonsvilkåret. Jeg går nå dermed over til å drøfte de øvrige problemstillinger knyttet til reduksjonskravet.

⁷¹ Bjerke (1997) s.123

3.2 Krav om foretatt transaksjon?

Problemstillingen her er om det kreves at transaksjonen er fullbyrdet fra begge parter for at det skal kunne konstateres justerbar reduksjon. Dette er særlig aktuelt i forbindelse med spørsmålet om myndighetene har rett til å ilegge deltakere i selskap såkalt *konstruert lønnsuttak*, eller ”tvangslønn”. Denne problemstillingen behandles derfor særskilt i punkt 3.2.3.

3.2.1 Utgangspunkt: den foretatte transaksjonen legges til grunn

Spørsmålet om det er krav om foretatt transaksjon, er ikke spesifikt behandlet i ordlyden i § 13-1 eller i lovens forarbeider. Men i OECDs retningslinjer sies det at ”en skattemyndighets granskning av en kontrollert transaksjon bør ordinært basere seg på *den transaksjonen som faktisk har funnet sted* mellom de nærstående foretakene” (min utheving).⁷² Med andre ord; reduksjonsvurderingen skal i utgangspunktet baseres på den kontrollerte transaksjonen som har funnet sted, slik de tilknyttede partene faktisk har strukturert den.⁷³

Dette betyr at dersom det ikke er foretatt noen transaksjon, kan myndighetene heller ikke justere. Norske ligningsmyndigheter kan for eksempel ikke gevinstbeskatte et norsk selskap for konserninternt salg av aksjer som ikke har funnet sted, med den begrunnelse at uavhengige parter ville ha foretatt en slik transaksjon.⁷⁴ Det ville kunne stride både mot rettsikkerheten og rettferdighetshensyn dersom myndighetene hadde adgang til å skjønnsligne et forhold de mente nærstående foretak *burde* ha foretatt. Det må være opp til

⁷² OECD (1995) punkt 1.36

⁷³ Skaar (2006) s.381

⁷⁴ Skaar (2006) s.368

skatteyderen selv å velge hvordan han skal drive virksomheten, og ta de beslutninger han mener best ivaretar selskapet.⁷⁵

3.2.2 Justeringsadgang for foretatte transaksjoner

Er en transaksjon først foretatt, kan den imidlertid justeres. Ifølge retningslinjene kan myndighetene i enkelte tilfeller se bort fra, eller erstatte, en foretatt transaksjon. En slik restrukturering av den opprinnelige transaksjonen kan gjelde ett enkelt eller flere transaksjonsvilkår - eventuelt hele transaksjonen.⁷⁶ Retningslinjene presiserer imidlertid at det kun er i ”eksepsjonelle tilfeller” at skattemyndigheten bør ”se bort fra de faktiske transaksjonene eller erstatte disse med andre.”⁷⁷ Desto mer omfattende restrukturering som skal foretas, desto mer skal det trolig til for at den er berettiget.⁷⁸

Det er etter retningslinjene to bestemte situasjoner hvor det kan være både ”hensiktsmessig og berettiget” å gjøre dette.⁷⁹ Det gjelder for det første der hvor den økonomiske realiteten ikke stemmer overens med den angitte transaksjonen. Dette vil for eksempel være aktuelt ved tynn kapitalisering; altså hvis et selskap er finansiert med større grad av gjeld enn selskapets lånekapasitet skulle tilsi.⁸⁰ I slike tilfeller kan det være hensiktsmessig å justere transaksjonen slik at den reflekterer dens faktiske substans. For det andre gjelder unntaket tilfeller der hvor den foretatte transaksjonen i form og substans er lik andre transaksjoner, men hvor rasjonelle, uavhengige parter aldri ville inngått en avtale på tilsvarende vilkår.⁸¹ Dette kan for eksempel være en langsiktig kontrakt om overdragelse av alle immaterielle

⁷⁵ Bjerke (1997) s.171

⁷⁶ Skaar (2006) s.383

⁷⁷ OECD (1995) punkt 1.36

⁷⁸ Bjerke (1997) s.173

⁷⁹ OECD (1995) punkt 1.37

⁸⁰ Skaar (2006) s.383

⁸¹ Bjerke (1997) s.172

eiendeler som selskapets forskning resulterer i under kontraktsperioden, mot et engangsvederlag.⁸²

3.2.3 Særlig om konstruert lønnsuttak

I norsk rettsteori og praksis har det særlig vært reist en problemstilling angående aksjonærer/deltakere i et selskap som arbeider uten å motta noen form for (eller svært lite) godtgjørelse.⁸³ I slike saker er det blitt argumentert med at det ikke foreligger noen foretatt transaksjon, fordi det tilsynelatende ikke er ytt noen godtgjørelse, og derfor ikke kan justeres.

Den mest sentrale dommen på akkurat dette er *Rt.2006 s.1573 – Dillerud*, som gjaldt en plastisk kirurgs arbeid i en klinikk han selv var deleier i. Sammen med familien drev han klinikken som aksjeselskap, og utførte arbeid (verdt 200.000 kroner) uten å motta godtgjørelse. Tingretten mente inntekten ikke kunne skjønnsfastsettes, men Lagmannsretten kom til motsatt resultat.⁸⁴ De uttalte at; ” Ved å avstå fra vederlag for en arbeidsinnsats som han etter loven hadde krav på, er det på det rene at As inntekt - sammenlignet med et normalforhold - er redusert.” De fortsetter; ”Det fremstår som svært lite sannsynlig at A i et forhold med armlengdes avstand mellom partene ville ha arbeidet gratis i et slikt omfang - og med en slik økonomisk verdi - som han her har gjort.” Konklusjonen ble at de ga ligningsmyndighetene medhold i at forholdet måtte kunne regnes som en transaksjon, og således også kunne skjønnslignes. Høyesterett sluttet seg enstemmig til Lagmannsrettens konklusjon, og slo fast at; ”Også avtale om eller eventuelt gjennomføring av vederlagsfri arbeidsinnsats må gå inn under skattelova § 13-1”. Førstvoterende presiserte; ”Etter mitt syn er dette ikkje tvilsamt, og det er nok også grunnen til at det ikkje har vore prøvd tidlegare.” I *Utv 2007 s.340* (en upåanket dom fra

⁸² Skaar (2006) s.383

⁸³ Bjerke (1997) s.142-143, Skaar (2006) s.367-368, Utv 1988 s.677, Utv 1991 s.1356.

⁸⁴ UTV-2006-261 (Borgarting)

Frostating Lagmannsrett), ble Dillerud-dommen senere lagt til grunn som både ”relevant og retningsgivende”.

Også i *Rt.2009 s.105 – Enskilda Securities* tillot Høyesterett ligningsmyndighetenes justering av lønnsuttak. Saken ble ikke pådømt etter § 13-1, men ligningsloven § 8-1, men konklusjonen var at en vesentlig del av de stille deltakernes overskudd skulle anses som godtgjørelse for arbeid utført for selskapet, og følgelig beskattes som personinntekt. Høyesteretts utgangspunkt er således både her og i Dillerud-dommen at der hvor eiere/deltakere ikke tar ut lønn, og det følgelig tilsynelatende ikke er foretatt noen transaksjon, skal skattemyndighetene likevel legge til grunn at det foreligger en transaksjon som åpner for skjønnsligning. Dette er i tråd med refleksjonene blant flere også i rettsteorien.⁸⁵

Begge dommene har imidlertid vært kritisert, blant annet av Gjems-Onstad, som mener Høyesterett gjennom disse dommene har godtatt at ligningsmyndighetene ilegger skatteyttere såkalt ”tvangslønn”.⁸⁶ Kritikken går allikevel ikke på selve forståelsen av at skattelovens § 13-1 inneholder en viss hjemmel for tvangslønn, men heller på at justeringsadgangen bør begrenses til de tilfeller hvor lønnsuttaket er klart for lavt og mangler en forretningsmessig begrunnelse.⁸⁷

Noe overraskende er det dog at Høyesteretts holdning til at saker om lønnsuttak skal behandles som om det foreligger en transaksjon, imidlertid *ikke* er fulgt opp av ligningsmyndighetene. I Lignings-ABC for 2008/2009 står det tvert imot at i tilfeller hvor skattyter arbeider uten å ta ut forholdsmessig lønn i et selskap han står i interessefellesskap med, ”vil det normalt *ikke være grunnlag for* å fastsette økning i lønn/arbeidsgodtgjørelse ved skjønn”⁸⁸ (min utheving). Det henvises til finansministerens brev til Stortinget av

⁸⁵ Skaar (2006) s.368, Bjerke (1997) s.143

⁸⁶ Gjems-Onstad, RR 1/2007

⁸⁷ Gjems-Onstad, RR 5/2006

⁸⁸ Lignings-ABC 2008/2009 s. 1095

30.mai 2008, hvor hun blant annet uttaler at det etter skattereformen 2006 kun er en marginal forskjell mellom skattesatsene for lønn, utbytte og andre utdelinger fra selskapet, og at lønnsomheten ved å ta ut selskapsoverskudd som utbytte istedenfor som lønnsvederlag for arbeidet ”er generelt sterkt redusert sammenlignet med forholdene under den tidligere delingsmodellen”. Myndighetenes holdning er tydeligvis at dette har endret forutsetningen for å justere, antakelig ettersom trusselen mot skattefundamentet ikke lenger er den samme.

Jeg mener formuleringen i Lignings-ABC 2008/2009 er problematisk når den går på tvers av hva Høyesterett har fastslått. At et skriftlig tilsvare fra statsråden skal kunne legges til grunn for ligningspraksis på tross av motsatte klare uttalelser fra Høyesterett, strider mot grunnleggende rettskildeprinsipper. Selv om ligningsmyndighetene formulering om at det ”normalt ikke vil være grunnlag” for skjønnsfastsettelse av lønn, ikke helt utelukker at det kan være aktuelt med slik fastsettelse, mener jeg dette ikke er nok til å bringe formuleringen i Lignings-ABC for 2008/2009 tydelig i tråd med Høyesteretts forståelse. I alle fall må de sprikende formuleringene tyde på at det nok fortsatt er en del uklarhet angående hva som er gjeldende rett ved konstruerte lønnsuttak.

Konklusjonen er således at reduksjonsvurderingen i utgangspunktet skal basere seg på den foretatte transaksjonen, men at myndighetene i unntakstilfeller kan legge til grunn andre forhold. I transaksjoner hvor en part har levert til *vesentlig* underpris (eventuelt ikke levert – eksempelvis ingen lønn utbetalt) som i tilfellene av konstruert lønnsuttak, kan også disse i følge Høyesterett i utgangspunktet justeres.

3.3 Er det krav om skatteunndragelseshensikt?

Spørsmålet her er om reduksjonen må ha vært gjort med *hensikt om egen vinning*, i form av skatteunndragelse, for at myndighetene skal kunne justere prisene i en transaksjon. Altså om § 13-1 bygger på en rent objektiv vurdering av om det foreligger avvik fra markedsmessige vilkår, eller om skattyters subjektive hensikt om å redusere skatten har betydning.⁸⁹ Dette har tidligere vært et svært omdiskutert tema i norsk rett.

3.3.1 Kreves det illojalitet for at reduksjon skal foreligge?

Lovteksten gir ingen indikasjon på at det foreligger et krav om hensikt. I § 13-1 (1) er vilkåret kun at inntekten er ”reduisert”. Heller ikke i forarbeidene har jeg funnet uttalelser i retning av et illojalitetsvilkår. Derimot sier OECDs retningslinjer at; ”justering kan være påkrevd *også* i de tilfeller det *ikke* foreligger noen hensikt om skatteunngåelse eller skatteeliminering.” De fortsetter: ”Vurderingen av internprising bør ikke forveksles med vurderingen av problemer vedrørende skattesvik eller skatteunndragelse, selv om internprisingsstrategier kan benyttes for slike formål.”⁹⁰

En slik forståelse har også støtte i rettspraksis. Allerede i *Rt.1936 s.833-Allers*, uttalte Høyesterett at det ”ikke er nogen betingelse ... at der foreligger proforma verk eller *den hensikt at forrykke beskatningsforholdene*”(min utheving). I senere rettspraksis er dette fulgt opp. I *Freia-dommen*⁹¹ uttalte retten; ”Under ligningsbehandlingen ble det fra skatteyters side gjort gjeldende at anvendelsen av bestemmelsen [§13-1] var betinget av at det forelå illojalitet fra skatteyters side. Dette er ikke anført under rettssaken, men *retten vil*

⁸⁹ Skaar (2006) s.363

⁹⁰ OECD (1995) punkt 1.2

⁹¹ Utv 1997/816 (Oslo Byrett)

likevel bemerke at det ikke er noe i lovens ordlyd, i forarbeidende eller i praksis som støtter opp om en slik tolkning” (min utheving). Dette er en klar uttalelse for at det ikke gjelder et illojalitetskrav.

Høyesterett har i *Rt.1940 s.598 – Fornebo*, som det også er referert til i *Rt.2003 s.536 – Storhaugen Invest*, uttalt at det ikke er nok at det foreligger interessefellesskap, men at dette også må ha ”resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg *ikke er foretningsmessig rimelig og naturlig*, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene”(mine uthevinger). *Gjems-Onstad* argumenterer for at henvisningen til det ”*foretningsmessig rimelige og naturlige*”, ligger svært nært å oppstille et lojalitetskriterium.⁹² Resonnementet går særlig i tvangslønnstilfellene ut på at så lenge motivet for manglende lønnsutak ikke er en tilpasning til skattelovgivningen, men heller et ønske om å ikke svekke selskapets egenkapital, bør inntekten ikke kunne skjønnsignes.

Jeg kan imidlertid vanskelig se at dommen åpner for en slik forståelse. Begrepet ”foretningsmessig rimelige og naturlige” kan like fullt argumenteres med å være en objektiv standard som en subjektiv en. Når *Gjems-Onstad* argumenterer med at begrepet oppstiller et illojalitetsvilkår, tillegger han det en subjektiv virkning ved at den enkelte skatteyder må ha hatt intensjon om å bryte med det ”naturlige og rimelige” for at det skal kunne justeres. Jeg mener derimot at en transaksjon kan fremstå som foretningsmessig urimelig sammenlignet med uavhengige transaksjoner, selv om skatteyder ikke hadde som intensjon at så skulle skje. En slik forståelse innebærer at armlengdeprinsippet bygger på en objektiv norm, uten illojalitetskrav ved konstatering av reduksjon og videre anvendelse av § 13-1⁹³, og bestemmelsen får således anvendelse på transaksjoner som ikke skjer på markedsmessige vilkår, selv om det ikke har vært noen omgåelseshensikt.⁹⁴

⁹² *Gjems-Onstad*, RR 5/2006, *Gjems-Onstad* (2008) s.1119

⁹³ *Skaar* (2006) s.363

⁹⁴ *Syversen* (1991) s.184

Antagelig vil det også i mange saker være vanskelig å konstatere om det foreligger skatteunndragelseshensikt eller ikke.⁹⁵ Sier man at det er et vilkår for bruk av § 13-1 at slik hensikt foreligger, begrenser man samtidig omfanget av bestemmelsen fordi man vanskeliggjør bruken av den.

I *Rt.2006 s.1573 – Dillerud* henvises det til den nevnte Fornebo-dommen, samt konklusjonen i Gjems-Onstads artikkel, før førstvoterende uttaler at ”spørsmålet om å nytte skattelova § 13-1 kan oppstå i situasjonar av svært ulik karakter og der dei berande omsyna står i forskjellig stilling. Eg går ikkje nærare inn på spørsmålet, då eg meiner det *er klart at kriterium av dette slaget ikkje i noko tilfelle ville kunne avgrense verkeområdet for § 13-1 i vår sak*”(min utheving). Gjems-Onstad mener Høyesterett med dette lar spørsmålet om det gjelder et illojalitetsvilkår ”stå åpent”.⁹⁶ Det er for så vidt riktig hva gjelder den konkrete dommen; det tas jo ikke klart avstand fra at et illojalitetskriterium *kan* gjelde, men uttalelsen innebærer etter min forståelse heller ikke noe klart argument for det motsatte. Jeg tror det er mer riktig å forstå uttalelsen som en konstatering av at hensikt kan være en relevant faktor som en del av en helhetsvurdering av om man skal skjønnsligne i en enkeltsak, snarere enn en generell åpning for et vilkår om skatteunndragelseshensikt. Dette kommer jeg tilbake til i neste punkt.

Om Høyesterett derimot ønsket å oppstille et vesentlighetskrav på tvers av de klare uttalelsene i OECDs retningslinjer, mener jeg dette måtte fremkommet langt tydeligere. En forståelse hvor det åpnes for et illojalitetskrav er heller ikke fulgt opp i myndighetspraksis, hvor det så sent som i Lignings-ABC for 2008-2009 sies klart at ”det er ikke knyttet noe illojalitetsvilkår” til bruken av § 13-1.⁹⁷

⁹⁵ Skaar (2006) s.364

⁹⁶ Gjems-Onstad (2008) s.1099

⁹⁷ Lignings-ABC 2008/2009 s.1094

3.3.2 Er påvist subjektiv hensikt en indikasjon på avvik fra armlengdepriser?

Selv om hensikt om skatteunndragelse ikke er et *selvstendig vilkår* for justering, kan (som nevnt over) fravær eller tilstedeværelse av slik hensikt allikevel tenkes å være en relevant omstendighet i vurderingen av om armlengdeprinsippet er overholdt.⁹⁸ Dette kommer blant annet frem i Kronos Titan-dommen, hvor retten fremholder at det i seg selv ikke er noe vilkår om omgåelseshensikt, men at ”Spørsmålet om... motiver og omstendighetene for øvrig tyder på at skatteyder generelt har innrettet sin virksomhet med det formål å redusere skattefundamentet, må imidlertid kunne tillegges en viss vekt.”⁹⁹ Spørsmålet da blir på hvilken måte en slik hensikt eventuelt skal vektlegges?

Overligningsnemda uttaler i sak 2001-013OLN at ”Riktignok kreves det ikke bevis for skattemotiv for at § 13-1 kan komme til anvendelse, men fravær av slikt motiv må ha atskillig vekt i vurderingen som argument *mot* anvendelsen av bestemmelsen”.¹⁰⁰ Med andre ord; i skattemyndighetenes vurdering av om de i det hele tatt skal inngå i en prosess for å få justert en internpris, blir hensikten relevant. Dersom de foretatte transaksjonene fremstår som ”rasjonelle og forretningsmessige velbegrunnede”¹⁰¹, og det nærmest er ”helt tilfeldig om transaksjonen vil medføre gevinst eller tap”¹⁰² for skatteyderen, skal det således mer til for at ligningsmyndighetene inngir seg på en justering, enn om det foreligger klar hensikt, og etterfølgende handling, for å unndra skatt. Dette har direkte sammenheng med bestemmelsens formål om å sikre skattefundamentet.

Påvist subjektiv hensikt om å spare skatt, vil således ofte kunne tas som en indikasjon på avvik fra armlengdeprinsippet.¹⁰³ Dette gjelder også motsatt; slik at dersom det kan påvises

⁹⁸ Skaar (2006) s.363

⁹⁹ Utv 1992/1250 URD (Fredrikstad Namsrett)

¹⁰⁰ Almvik (2006) s.601

¹⁰¹ Almvik (2006) s.602

¹⁰² Almvik (2006) s.601

¹⁰³ Skaar (2006) s.364

at skatteyder har hatt til hensikt å overholde armlengdeprinsippet, bør hensikten også tas som en indikasjon på at tilordningen ivaretar dette. Hensikten kan eksempelvis dokumenteres gjennom fremvisning av underlagsmateriale som viser at skatteyder har foretatt konkrete og omfattende vurderinger for å kartlegge hvilken pris som er i tråd med armlengdeprinsippet.¹⁰⁴

Jeg mener dette er en hensiktsmessig forståelse. Men samtidig må man være forsiktig med å trekke dette for langt. Formålet med § 13-1 er å sikre skattefundamentet gjennom justering av feilaktige internpriser. Der hvor det foreligger klar reduksjon i forhold til uavhengige transaksjoner, er det lite sannsynlig at man vil se bort i fra disse, selv om skatteyderen beviselig ikke hadde til hensikt å redusere skattebyrden. Dermed vil kanskje hensiktsvurderingen begrense sin aktualitet til de tilfellene det i utgangspunktet er *tvil* om det foreligger reduksjon. Skattemyndighetenes ønske om å slå ned på bevisst omgåelse, kan i slike tilfeller gjøre at man tipper i retning av å justere, mens manglende hensikt i en tilsvarende sak, kan gjøre at myndighetene velger å ikke prioritere å forfølge denne. Tilsvarende kan avvikets størrelse også være relevant, slik at jo større avvik som foreligger, jo mer sannsynlig er det at myndighetene vil prioritere å justere. I begge tilfeller må det foretas en hensiktsmessighet- og effektivitetsvurdering. Med begrensede ressurser vil nok myndighetene ofte prioritere å forfølge og justere de store og klare avvikene.

Konklusjonen er dermed at det ikke er et krav om konstatert hensikt om skatteunndragelse for at myndighetene skal kunne justere reduserte priser etter skattelovens § 13-1, men at hensikten allikevel kan være en relevant faktor i vurderingen av om man i det enkelte tilfellet skal justere.

¹⁰⁴ Skaar (2006) s.364

3.4 Må avvikets størrelse være vesentlig?

Problemstillingen her er om det eksisterer et vesentlighetskrav vedrørende reduksjonens størrelse for at justering skal kunne foretas. Mer konkret; er ethvert avvik tilstrekkelig for å skjønnsligne, eller kreves det et *klart eller vesentlig misforhold* mellom oppgitt og ”riktig” pris for at § 13-1 skal kunne benyttes?

Ofte omtaler man dette som spørsmålet om det foreligger kvalifisert avvik eller ikke. *Kvalifisert avvik* kan bety *absolutt avvik*; et avvik målt i kroner og øre, eller et såkalt *relativt avvik*; som betyr at man snakker om et prosentmessig avvik.¹⁰⁵

Dette var tidligere også et omdiskutert tema. I dag er imidlertid problemstillingen gjennom rettspraksis langt på vei avklart.

3.4.1 Kan det stilles krav til avvikets størrelse?

Ordlyden i § 13-1 gir ingen holdepunkter for å hevde at det foreligger et krav om vesentlighet.¹⁰⁶ Heller ikke i forarbeidene er dette spørsmålet omtalt særskilt. Rettspraksis er imidlertid særdeles klar. Høyesterett har nemlig i to sentrale dommer gitt uttalelser om hvordan reduksjonsvilkåret skal forstås i forhold til et eventuelt vesentlighetsvilkår.

I *Rt.1999 s.1087 – Baker Hughes*, uttaler førstvoterende for flertallet at; ”Den ankende part har anført at reduksjonen må være vesentlig før ligningsmyndighetene kan foreta gjennomskjæring. *Jeg kan ikke se at det er grunnlag for å stille et slikt krav i sin*

¹⁰⁵ Bjerke (1997) s.126

¹⁰⁶ Syversen (1991) s.182

alminnelighet” (min utheving). Høyesterett sier her altså klart nei til at det gjelder et generelt krav om kvalifisert avvik for å kunne justere internprisingen.

Samme forståelsen fremkommer i *Rt.2001 s.1265 – Agip*, hvor Høyesterett enstemmig slår fast at det etter OECDs retningslinjer, og således også etter § 13-1, ikke er ”et vilkår for justering at prisforskjellen er *vesentlig eller klar*”. De legger imidlertid til; ”men en prisforskjell må det være”. Poenget med dette må være å understreke at det må foreligge en prisforskjell for å kunne justere, samtidig som det fastslås at det ikke noe krav om dens størrelse. Det avgjørende er at det ikke er samsvar mellom den prisen som *er* lagt til grunn i transaksjonen, og den prisen som *skulle* vært lagt til grunn.

Som Agip-dommen påpeker, er det i OECDs retningslinjer ingen eksplisitte formuleringer vedrørende vesentlighetskrav. Det er imidlertid fremholdt at skattemyndighetene bør være forsiktig med å foreta små eller marginale justeringer.¹⁰⁷ Dette kan kanskje ved første øyekast fremstå som et slags vesentlighetsvilkår, hvor mindre justeringer ”fritas” fra justering. Men her er det viktig å skille mellom de justeringer skattemyndighetene er *berettiget til å gjøre*, og de justeringene de faktisk velger å gjennomføre. At de ”bør være forsiktig” med å foreta små justeringer, begrenser ikke adgangen til å gjøre det, men gir snarere en anvisning på hvilke justeringer som bør prioriteres. Generelt kan det nok sies at ligningsmyndighetene antakelig vil være tilbakeholdne med å foreta justeringer dersom det kun foreligger små avvik som ikke er sikkert bevist.

Etter Agip og Baker Hughes er det i dag liten tvil om at det *ikke* eksisterer et vesentlighetskrav i forhold til *reduksjonsvilkåret* i § 13-1. Man har dermed gått bort fra hva enkelte rettsteoretikere tidligere mente,¹⁰⁸ og ved vurderingen av om skatteyters inntekt er redusert, er det i dag ikke et krav om at prisforskjellen er vesentlig.¹⁰⁹

¹⁰⁷ OECD (1995) punkt 1.68

¹⁰⁸ For eksempel Aarbakke (1990) s.366

¹⁰⁹ Kolter (2006) s.156

3.4.2 Er vesentlighet likevel et moment i bevisspørsmålet?

Selv om det ikke gjelder noe selvstendig vilkår om vesentlighet, kan avvikets vesentlighetsgrad allikevel tenkes å være en relevant faktor i *bevisspørsmålet*.¹¹⁰

Det ble fra flere rettsteoretikere tidlig argumentert med at kravet til avvikets størrelse heller er et bevisspørsmål enn et spørsmål om oppfylt vilkår.¹¹¹ Essensen i resonnementet er som følger; selve vilkåret om reduksjon er oppfylt gjennom et hvilket som helst avvik, stort eller lite. Derimot må avviket være av en viss størrelse for at retten skal kunne anse det *bevist* at en slik reduksjon foreligger.

I *Utv.1992 s.1250 - Kronos Titan-dommen* fra Fredrikstad Namsrett, poengterte retten nettopp at et eventuelt krav til avvikets størrelse, ikke er noe selvstendig vilkår, men snarere må sees på som et bevisspørsmål. Her heter det at; ”I det *spørsmålet om inntektsreduksjon ofte blir et bevisspørsmål*, må det imidlertid kunne legges til grunn at avviket skal fremstå med en karakter av vesentlighet” (min utheving). Dette er også i tråd med OECDs formulering om at skattemyndighetene bør unngå ”små eller marginale justeringer”. Det stilles altså *ikke* krav om vesentlighet i forbindelse med selve vilkåret om reduksjon, men heller ved bevisvurderingen. Er det rimelig klart hva markedsprisen vil være, rammes ethvert avvik i transaksjonsprisen, mens dersom markedsprisen er mer usikker må det kreves større avvik for at man skal kunne konstatere avvik med tilfredsstillende sikkerhet.¹¹² Hvor grensen går; hvor stort avviket må være for å kunne bevises, vil variere. Dette kan i noen tilfeller medføre en slags ”gråsone”, hvor det ved mindre avvik kan antas å foreligge reduksjon, men hvor bevisene anses for svake til å gi grunnlag for skjønnsfastsettelse.¹¹³

¹¹⁰ Bjerke (1997) s.130

¹¹¹ Syversen (1991) s.182-183, Bjerke (1997) s.128

¹¹² Bjerke (1997) s.128, Stoveland (Norsk Lovkommentar) note 987, Skaar (2006) s.357

¹¹³ Syversen (1991) s.183

Konklusjonen er følgelig at det gjelder ikke noe krav om vesentlig avvik for at reduksjonsvilkåret skal være oppfylt, men at avviket kan være relevant i bevisspørsmålet. Skattemyndighetene har med andre ord formell adgang til å justere ethvert avvik, men i hvilken grad de faktisk gjør det, må bero på en helhetsvurdering basert på hensiktsmessighet, effektivitet og ressursbruk.

3.5 Reduksjon i forhold til én enkelt - eller flere transaksjoner?

Separate transaksjoner kan noen ganger være så knyttet til hverandre eller så kontinuerlige at de er vanskelige å skille fra hverandre for internprisingsformål.¹¹⁴ Problemstillingen her er følgelig om vurderingen av markedsmessige avvik må gjøres for den enkelte transaksjon, eller om det i noen tilfeller kan være mer riktig å se flere transaksjoner i sammenheng.

Dette er en relevant problemstilling fordi det å se flere transaksjoner i sammenheng kan endre prosedyren for, og utfallet av, en reduksjonsvurdering. Om man tillater en sammenstilling har således betydning for myndighetenes granskning så vel som skatteyternes tilpasning til regelverket. Å se flere transaksjoner i sammenheng, kan typisk være å vurdere alle salg i løpet av en måned, et helt år, eller eventuelt over flere år, under ett.¹¹⁵ Alternativt kan det handle om å se flere transaksjoner med samme parter, eventuelt flere transaksjoner med samme varer eller lignende, under ett.

¹¹⁴ Skaar (2006) s.384

¹¹⁵ Syversen (1991) s.185

3.5.1 Kan man vurdere flere transaksjoner i sammenheng?

Ordlyden i § 13-1 gir ingen åpenbar anvisning på problemstillingen. På den ene siden kan man språklig sett argumentere med at det kan inngå flere inntektsposter i en ”inntekt”. Dette taler kanskje for at man ikke er utelukket fra å se flere transaksjoner i sammenheng. Det har imidlertid vært argumentert med at kravet til årsakssammenheng, jfr. formuleringen ”på grunn av”, kan trekke i retning av man må se den enkelte transaksjon for seg.¹¹⁶ Man utleder da fra kravet til årsakssammenheng at armlengdeprinsippet er transaksjonsbasert,¹¹⁷ slik at man må vurdere hver transaksjon hver for seg.

Forarbeidene taler imidlertid for at det er adgang til vurdere flere transaksjoner i sammenheng. Det fastholdes at det er skjedd en inntekts- eller formuesreduksjon hos skatteyder når ”en transaksjon – *eller en samhandel totalt over tid* – er økonomisk dårligere for skatteyder, enn den ville vært i et uavhengig forhold”(min utheving).¹¹⁸ Det er altså adgang til å vurdere ”en transaksjon” individuelt, eller man kan se flere i sammenheng dersom disse er et resultat av en ”*samhandel over tid*”.

OECDs retningslinjer for internprising sier i utgangspunktet at ”ideelt sett bør armlengdeprinsippet anvendes på en transaksjon av gangen for å komme frem til det mest presise anslag for markedspris”.¹¹⁹ Det er med andre ord ansett å være mest presist å ta utgangspunkt i hver enkelt transaksjon og vurdere denne separat, for så å avgjøre om det foreligger en reduksjon.¹²⁰ Dette er logisk nok siden det å sammenligne én transaksjon mot en annen gir et mer oversiktlig vurderingsbilde, som igjen øker sjansen for at

¹¹⁶ Skaar (2006) s.384 jfr. Bjerke (1997) s.180

¹¹⁷ Bjerke (1997) s.180

¹¹⁸ Ot.prp.nr.26 (1980-1981) s.66

¹¹⁹ OECD (1995) punkt 1.42.

¹²⁰ Bjerke (1997) S.180

sammenlikningen er riktig. Vurderer man derimot mange transaksjoner under ett kan det være større risiko for feil, fordi det kan være vanskeligere å vurdere andre påvirkningsfaktorer, og fordi deler av vurderingstemaet kanskje ligger lenger tilbake i tid. Ofte vil det da kanskje bli til at man vurderer gjennomsnittsprisen, noe som ikke er i tråd med armlengdeprinsippet.¹²¹

OECDs er likevel på linje med de norske forarbeidene, fordi retningslinjene åpner for enkelte unntak hvor det tillates å se flere transaksjoner under ett. Det uttales om unntaksmuligheten; ”Det vil imidlertid ofte være tilfeller da separate transaksjoner er så nært knyttet til hverandre eller så kontinuerlig at de ikke kan vurderes tilstrekkelig hver for seg.”¹²² Det er altså i hovedsak to situasjoner som åpner for å se flere transaksjoner i sammenheng. De må enten på en eller annen måte være nært ”knyttet til hverandre”, eller de må være ”kontinuerlige”. Tilknytningskriteriet kan for eksempel gjelde der hvor det hører med service og tonerbytte, over en viss tid, på en kjøpt kopimaskin. En kontinuerlig transaksjon kan for eksempel være en avtale om ukentlig fruktkurvlevering til en bedrift, hvor man i stedet for å vurdere hva hver enkelt fruktkurv og dens levering koster, ser på helheten av hva man betaler over et kvartal, eller eventuelt et helt år. Det blir i begge situasjonene lite hensiktsmessig å vurdere hver enkelt transaksjon, fordi de er inngått som en pakke, og det er pakken som sådan som bør sammenlignes med tilsvarende transaksjoner. Retningslinjene selv angir hovedsakelig tre tilfeller hvor flere transaksjoner bør sees i sammenheng. Det gjelder; ”visse langsiktige kontrakter for levering av varer eller tjenester”, ”rettigheter til benyttelse av immaterielle eiendeler”, og ”prising av en gruppe nært sammenknyttede varer”.¹²³ Mine eksempler ovenfor faller typisk i kategori 1 og 3.

Jeg har ikke funnet klare eksempler i rettspraksis som tilsier en annen forståelse enn den retningslinjene oppstiller. Tvert imot har det i andre skattemessige sammenhenger flere ganger fra Høyesterett vært akseptert å se flere transaksjoner i sammenheng. *Rt.2002 s.798*

¹²¹ Bjerke (1997) s.180

¹²² OECD (1995) punkt 1.42

¹²³ OECD (1995) punkt 1.42

- *Nordea* gjaldt for eksempel spørsmålet om aksjesalg kunne anses som realisasjoner, og her godtok retten å se flere transaksjoner som en. De uttalte at; ”Sentralt i vurderingen av om det skal skje en slik samlet bedømmelse, har vært om transaksjonene har skjedd som en sammenhengende handlingsrekke etter en på forhånd fastsatt plan.” Formuleringen er svært lik de samme kontinuitets- og tilknytningsvurderingene som OECDs retningslinjer legger opp til i internprisingstilfellene. Videre uttalte retten i *Rt.1982 s.789 – Thorkildsen*, at; ”Skattemessig sett må salget ses som en enhet”, i en sak hvor det oppsto et spørsmål om hvem som var den reelle selger av en fast eiendom. Siste eksempel er *Rt.2004 s.1331 – Aker Maritime*, hvor to aksjeselskaper innen skipsbygging solgte aksjer til et heleid datterselskap som etterpå fusjonerte med andre. Retten mente her at ”Sakens hovedspørsmål er om de to overdragelsene skal ses hver for seg, eller om de må ses i sammenheng.” Generelt sett kan rettens aksept av sammenstilling i slike tilfeller, være et argument for at man også i bruken av § 13-1 kan se flere transaksjoner i sammenheng.

Allikevel må selve vurderingen av om det er hensiktsmessig i hver enkelt sak, bero på en konkret vurdering av forholdet, hvor målet er å komme frem til et mest mulig riktig resultat i forhold til hva uavhengige parter ville avtalt i en tilsvarende situasjon.¹²⁴ Dersom en vurdering av transaksjonene i sammenheng gir et mer korrekt og pålitelig resultat, bør man gjøre det. Bidrar en sammensetting derimot til å svekke påliteligheten, bør man unngå å se dem i sammenheng. Dette sikrer fleksibilitet i forhold til å finne den metoden som best reflekterer armlengdeprinsippet i en transaksjon.¹²⁵ I noen tilfeller kan det til og med tenkes at det ikke foreligger inntektsreduksjon ved noen av de enkelte elementene i transaksjonene, men at det sammenstilt likevel foreligger avvik.¹²⁶ Riktig resultat får man i slike situasjoner kun dersom man sammenstiller flere transaksjoner.

Det er imidlertid viktig å presisere at når det åpnes for å sammenstille flere transaksjoner, er det fortsatt snakk om en sammenligning av transaksjonene som sådanne, og *ikke* en

¹²⁴ Bjerke (1997) s.181

¹²⁵ Sollund, i Wilschow (1997) s.125

¹²⁶ Skaar (2006) s.384

sammenligning av hele selskapets fortjeneste. Selskapets resultat i sin helhet kan nemlig påvirkes av en lang rekke faktorer som ikke har noe med interessefellesskapet å gjøre, og det ville således være urimelig om man la dette til grunn i reduksjonsvurderingen. En sammenligning av selskapene i sin helhet ville også klart stride mot armlengdeprinsippet grunnsetning om at sammenligningen skal være *transaksjonsbasert*,¹²⁷ i betydningen at det er *transaksjonene* mellom nærstående parter som skal sammenlignes med tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige selskaper, ikke selskapet som sådan.

3.5.2 Særlig om oppsplitting av transaksjoner

Over er det redegjort for adgangen til å vurdere flere separate transaksjoner i sammenheng, dersom dette gir et mer riktig grunnlag for vurdering av om armlengdeprinsippet er ivaretatt i internprisingen. Dette er den typiske situasjonen. Men det kan også oppstå tilfeller hvor man må gjøre det motsatte; nemlig dele opp ”en pakke” av inngåtte transaksjoner.

En slik pakke består typisk av mange ”ulike transaksjoner som er flettet sammen til en gruppeavtale”.¹²⁸ For å ta eksempelet med kopimaskinen som tidligere nevnt litt videre; en ”pakke” i denne sammenhengen kan være at man kjøper en kopimaskin, og i tillegg til selve maskinen har man i avtalen inkludert flere tilleggstjenester for de neste 5 årene; tonerbytte hver annen måned, reparasjon hvis nødvendig, forsikring, 24 timers servicetelefon, samt levering av et visst antall ark hver måned. Dette blir til sammen en slags gruppeavtale, hvor alt inngår. I utgangspunktet må dette da kunne vurderes som en enhet – ettersom det er helheten i avtalen partene er opptatt av, ikke enkeltdelene hver for

¹²⁷ Bjerke (1997) s.181, Skaar (2006) s.385

¹²⁸ Bjerke (1997) s.185

seg.¹²⁹ OECDs retningslinjer sier likevel at ”i noen tilfeller vil det ikke være mulig å vurdere pakken som helhet, slik at pakken må splittes opp i de enkelte elementer”.¹³⁰

Utgangspunktet må igjen være å avgjøre hvordan man best mulig kommer frem til en transaksjonspris som er mest mulig i overensstemmelse med hva uavhengige parter ville avtalt. Generelt kan det i gruppeavtaler være vanskelig å avgjøre hva som er ”rett” internpris for hver enkelt del, og dermed om det foreligger en reduksjon i strid med armlengdeprinsippet, fordi de typisk har akseptert dårligere betingelser på ett område mot bedre betingelser på et annet.¹³¹ Hver enkelt transaksjon vil dermed tyde på at internprisen ikke er i tråd med hva uavhengige parter ville avtalt for hver enkelt del, men sammenholdt gir det totalt sett et riktig bilde av hva de ville betalt, om de skulle lyse ut alle tjenestene enkeltvis.

Om man skal splitte opp en større transaksjon, må imidlertid også bero på en konkret vurdering, hvor særlig to forhold må vurderes. For det første; hvor nær tilknytning det er mellom de ulike elementene i pakken? Og for det andre; finnes det sammenlignbare transaksjoner til de enkelte delene?¹³² Er ytelsene sterkt avhengige av hverandre, slik at det er unaturlig å skille dem, taler dette for at man skal være restriktiv med å splitte opp transaksjonen. Dette vil i tilfellet med kopimaskinen typisk kunne gjelde ytelser som servicetelefonen, og tonerbyttet. Disse tjenestene er det mest naturlig at tilbys fra dem man har kjøpt kopimaskinen fra. Derimot kan papirleveringen være en typisk tjeneste som er lettere å skille ut og finne sammenlignbare priser på. Igjen må det altså foretas en vurdering av hva som er mest hensiktsmessig, og hva som gir det mest korrekte vurderingsgrunnlaget for om det foreligger en inntektsreduksjon.

¹²⁹ Bjerke (1997) s.185

¹³⁰ OECD (1995) punkt 1.43

¹³¹ Bjerke (1997) s.185

¹³² Bjerke (1997) s.185

Konklusjonen er dermed at man i utgangspunktet skal foreta en separat reduksjonsvurdering av den enkelte transaksjon, men at en sammenstilling av flere transaksjoner (eller en oppsplitting av en stor transaksjon) i noen tilfeller også kan godtas. Det avgjørende er i begge tilfeller hva som gir det beste grunnlaget for å sammenligne de nærstående transaksjonene med tilsvarende uavhengige overføringer.

3.6 Skal reduksjonsvurderingen basere seg på ett eller flere år?

Når skattemyndighetene skal vurdere om det foreligger reduksjon i en kontrollert transaksjon, vil de normalt sammenligne med uavhengige transaksjoner foretatt *samme* år. Problemstillingen her er om myndighetene i vurderingen av om kontrollerte transaksjoner er inngått i tråd med armlengdeprinsippet, *er begrenset* til å vurdere det enkelte inntektsår isolert, eller om det også er adgang til å basere reduksjonsvurderingen på flere års data.

Det er i hovedsak tre tilfeller hvor dette er aktuelt. For det første gjelder det de tilfellene hvor en enkeltstående transaksjon strekker seg over flere år. Det kan for eksempel være en serviceavtale som går over tre år, eller avtale om levering av materialer til et byggeprosjekt som varer i to år. For det andre er dette en relevant problemstilling i tilfeller hvor informasjon fra andre inntektsår kan belyse om en transaksjon foretatt inneværende år er i tråd med armlengdeprinsippet. For eksempel der hvor skattemyndighetene ønsker å finne ut om årets transaksjonspris er i overensstemmelse med tidligere års internpriser, om det er handlet på andre priser med andre parter tidligere, eller om det er ytt mottjenester i ettertid som kompensasjon for lave internpriser. For det tredje og siste kan det være aktuelt å se flere år under ett i motregningstilfeller, altså der hvor et selskap ønsker å motregne en overprising i ett år med underprising i et annet.

Tilfellene av *enkelstående transaksjoner som strekker seg over flere år* og *tilfellene hvor informasjon fra andre inntektsår belyser inneværende år* behandles samlet i dette

kapittelet, mens motregningstilfellene krever noe mer inngående vurdering og behandles særskilt i punkt 3.7.

3.6.1 Kan man se flere år i sammenheng i reduksjonsvurderingen?

Ordlyden i § 13-1 er utgangspunktet for vurderingen. Den tilsier kun at vilkåret for justeringsadgang er at inntekten er ”reduert”, og gir ingen løsning på problemstillingen her. Mer generelt i norsk skatterett derimot, er utgangspunktet at det er *forholdene på transaksjonstidspunktet*, som er avgjørende for vurderingen av om vilkåret om inntektsreduksjon er oppfylt.¹³³ Norsk skattelovgivning bygger her på et grunnprinsipp om at en skattyter *ikke* ”fritt kan overføre inntekter fra en periode til en annen”, uten at det finnes særskilt hjemmel for det.¹³⁴ Dette er hjemlet i skatteloven § 14-1, som angir at inntektsperioden følger kalenderåret, med mindre annet er bestemt.¹³⁵ I praksis betyr dette at dersom det konstateres inntektsreduksjon i år 1, kan dette i utgangspunktet ikke reverseres eller rettes opp i år 2.

Allikevel kan man nok argumentere for at forarbeidenes formuleringer om at justeringsadgangen gjelder ”en transaksjon – eller samhandel over tid”¹³⁶ tyder på en annen forståelse. Formuleringen må kunne sies å trekke i retning av at det ikke er et ønske om at man skal begrense tidsspennet man legger til grunn når man sammenligner markedspris, *dersom* en analyse av flere år under ett gir et bedre sammenligningsgrunnlag i forhold til uavhengige priser. Dette vil gjelde både tilfellene hvor informasjon fra flere år kan belyse gjeldende transaksjonsår og der hvor en enkeltstående transaksjon strekker seg over flere år. Det er altså det grunnleggende hensynet til å finne best mulig sammenligningspriser i uavhengige forhold som fremmes i forarbeidene.

¹³³ Skaar (2006) s.356

¹³⁴ Syversen (1991) s.186

¹³⁵ Zimmer (2006) s.61

¹³⁶ Ot.prp.nr.26 (1980-1981) s.66

En slik forståelse er også helt i tråd med OECDs retningslinjer, som slår fast at ”For å kunne få en fullstendig forståelse av fakta og omstendigheter forbundet med en kontrollert transaksjon, kan det generelt sett være nyttig å granske data *både fra det året som granskes og fra tidligere år*” (min utheving).¹³⁷ Det oppstilles altså ikke i retningslinjene noe påbud om at flere år *skal* vurderes, jfr. retningslinjenes ”kan”-formulering, men man begrenser heller ikke adgangen til å gjøre det - dersom dette gir det beste grunnlaget for reduksjonsvurderingen. Det er resultatet som er det avgjørende. Gir det best sammenlignbar markedspris å se flere år i sammenheng, skal man gjøre det. Bidrar en slik sammenstilling derimot til å svekke sammenlignbarheten, eller den er for omfattende til at den er praktisk mulig, skal man unngå den.

Det kan videre argumenteres med at dersom dette gir riktigere prisfastsettelse, vil ligningsmyndighetene faktisk ha *en plikt* til å bygge vurderingen på flere år sett i sammenheng.¹³⁸ Dette vil typisk være de tilfeller hvor dette er nødvendig for å gi et tilfredsstillende bilde av transaksjonsmønstret totalt sett, og et bedre anslag på riktigste pris, for eksempel der hvor en enkeltstående transaksjon strekker seg over flere år. En inngående granskning fra flere år kan imidlertid bli svært omfattende og ressurskrevende for ligningsmyndighetene, og i tilfeller hvor det ellers fremstår som klart at det foreligger reduksjon, bør slik granskning derfor begrenses.

Dette har også støtte i rettspraksis hvor Høyesterett har lagt til grunn at hvilket vurderingsgrunnlag ligningsmyndighetene anvender, vil måtte variere fra sak til sak. I *Rt. 1999 s.1078 - Baker Hughes*, argumenterte for eksempel den ankende part; Baker Hughes Oilfield Operations Inc., med at Overligningsnemda *burde ha vurdert* spørsmålet om skjønnslikning for *flere år under ett*. Høyesterett var ikke enig i dette, og kom enstemmig til at det i ”*det foreliggende tilfellet*” var ”riktig å vurdere hvert år for seg”. Dommen er således ingen skranke mot å se flere år i sammenheng, og stenger ikke for at så

¹³⁷ OECD (1995) punkt 1.49

¹³⁸ Skaar (2006) s.356

kan gjøres, men retten avgjorde at i *denne* saken var en sammenstilling av flere år ikke hensiktsmessig. Med andre ord; det må bero på den *konkrete situasjonen* hvorvidt man vurderer flere år i sammenheng, eller hvert inntektsår isolert.

3.6.2 Nærmere om når bruken av flere års data er aktuelt

Når det gjelder å bruke informasjon fra tidligere eller senere år for avgjøre om armlengdeprinsippet er fulgt, kan det altså noen ganger være gode grunner for å foreta en analyse av flere år. I praksis betyr det at man vurderer de kontrollerte og de ukontrollerte transaksjonene både fra tidligere og/eller senere år.¹³⁹ For eksempel kan (som nevnt tidligere) opplysninger fra *tidligere* år gi indikasjoner på om eventuelle tap og avvik fra armlengdeprisen skyldes enkeltstående hendelser, eller mer permanente innordninger. Jo mer ”permanent” et avvik fra armlengdeprisen er, jo større sannsynlighet er det for at det foreligger en justerbar reduksjon. Tilsvarende kan *senere* års transaksjoner si noe om hvilke avtalebetingelser som reelt sett ligger til grunn mellom partene, for eksempel om det eventuelt er skjedd ”motytelser” i ettertid som tyder på avvik i den aktuelle transaksjonen. Her er det imidlertid viktig at reduksjonsvurderingen skjer ut i fra forholdene på det tidspunktet transaksjonen ble foretatt, slik at man unngår etterpåklokskap.¹⁴⁰ Man kan for eksempel ikke justere en markedsstrategi med den begrunnelse at den var mislykket, hvis den på transaksjonstidspunktet fremsto som fornuftig.¹⁴¹

Også når en enkeltstående transaksjon strekker seg over flere år vil det ofte være hensiktsmessig å vurdere disse årene i sammenheng. Antakelig vil det i mange slike tilfeller være nærmest helt nødvendig å gjøre en flerårsvurdering, fordi en oppsplitting av transaksjonen kanskje ikke er mulig eller ikke gir et tilfredsstillende sammenligningsgrunnlag i forhold til tilsvarende uavhengige transaksjoner.

¹³⁹ Bjerke (1997) s.198

¹⁴⁰ Skaar (2006) s.391, Bjerke (1997) s.198

¹⁴¹ Skaar (2006) s.391

I begge tilfeller vil det avgjørende momentet være om en samlet vurdering av flere år kan gi mer utfyllende opplysninger, og totalt sett et bedre sammenligningsgrunnlag, enn om man er begrenset til å se hvert år enkeltvis. Hvis så er tilfellet, bør flere år sees i sammenheng.

Konklusjonen er dermed at det *er* adgang til å vurdere data fra flere år, dersom dette gir et bedre sammenligningsgrunnlag av den kontrollerte transaksjonen i forhold til de uavhengige, enn å ikke gjøre det. Dette gjelder både der den enkeltstående transaksjonen strekker seg over flere år, og der hvor informasjon fra andre år kan belyse inneværende års transaksjoner. *Om* man ønsker å gjøre det i den enkelte sak, må imidlertid bero på en hensiktsmessighetsvurdering, i og med at en slik gransking kan bli både omfangsmessig og tidsmessig krevende både for ligningsmyndighetene og skatteyder.

3.7 Kan man motregne transaksjoner (anvende såkalte "Set-offs")?

Motregningstilfellene er det tredje av typetilfellene hvor det er aktuelt å se flere års inntektsgrunnlag i sammenheng. Men motregningstilfellene er ikke begrenset til å være et spørsmål om flere år kan sees i sammenheng. Det må nemlig også vurderes om det på generell basis er adgang til å avvike markedsprisen i en transaksjon, mot at dette veies opp i en annen. Problemstillingen her er således om man i norsk rett tillater å motregne lav pris i en transaksjon med høy pris i en annen (eller omvendt) – altså benytte seg av motregning gjennom såkalte *set-offs*.

Det er i de foregående punktene slått fast at det etter § 13-1 er adgang til både å vurdere flere transaksjoner og flere inntektsår i sammenheng ved reduksjonsvurderingen, dersom dette er påkrevd or å finne et tilfredsstillende sammenligningsgrunnlag i forhold til uavhengige transaksjoner. Spørsmålet om motregningsadgangen er imidlertid en relevant

problemstilling fordi en slik motregningsadgang ville kunne gi skatteyder et større spillerom til å avvike markedsprisen i *en* transaksjon, så lenge avviket veies opp i den neste, samtidig som det ville kunne begrense skattemyndighetenes adgang til å justere skattegrunnlaget for den enkelte transaksjon, uten å se hen til andre transaksjoner.

3.7.1 Hva er "set-offs"?

OECDs retningslinjer definerer "set-offs" som "en bevisst motregning som nærstående foretak med vilje innlemmer i vilkårene for en kontrollert transaksjon".¹⁴² Prinsipielt kan det skilles mellom ikke-planlagte og planlagte *set-offs*,¹⁴³ men retningslinjene forholder seg i all vesentlighet til de planlagte – altså de *bevisste* motregningstilfellene. Ikke-planlagte set-offs derimot, overlates det til den enkelte skattemyndighet å avgjøre prosedyrer for, og konsekvensene av,¹⁴⁴ og oppgaven avgrenses følgelig mot å vurdere disse ytterligere. Det er derfor kun de *planlagte motregningstilfellene* jeg behandler i det følgende.

Tilfellene kan variere i omfang og/eller kompleksitet, men selve ideen med set-offs er at en ytelse som en nærstående part har gitt til en annen nærstående part, veies opp av andre ytelser som er gitt til gjengjeld. En typisk motregningssituasjon vil følgelig være om en skatteyder krever å få motregnet en overpris ved ett varesalg, med en underpris i et annet.¹⁴⁵ For eksempel; hvis konsernselskap A, mot redusert eller uten vederlag, gir en ytelse til konsernselskap B, fordi B har gitt eller vil gi A en motytelse.¹⁴⁶ Med andre ord *motregnes* da ytelsen fra et tilknyttet foretak til et annet med forskjellige ytelser som gis i gjengjeld.¹⁴⁷ Dersom ytelsene har samme verdi ytes det ikke vederlag fra noen av selskapene, men dersom ytelsene har forskjellig verdi mottar det selskap som har gitt ytelsen med høyest

¹⁴² OECD (1995) punkt 1.60

¹⁴³ Bjerke (1997) s.183

¹⁴⁴ OECD (1995) punkt 1.64

¹⁴⁵ Syversen (1991) s.186

¹⁴⁶ Skaar (2006) s.397

¹⁴⁷ Sollund, i Wilskow (1997) s.126

verdi differansen som vederlag. Ser man transaksjonene hver for seg foreligger det således en underpris i begge tilfeller, mens sett i sammenheng vil begge selskapene ha mottatt fullt vederlag.¹⁴⁸

3.7.2 Er det adgang til å anvende slik motregning?

Skattelovens § 13-1 gir i seg selv ingen anvisning på om det er adgang til å motregne eller ikke. Som nevnt i punkt 3.5.1 over, er det i forarbeidene til bestemmelsen imidlertid sagt at den er ment å gjelde ”en transaksjon – eller samhandel over tid”.¹⁴⁹ Det er i de etterfølgende revideringer/justeringer av bestemmelsen ikke tatt til orde for å endre en slik forståelse. Når vi tidligere da har konkludert med at bestemmelsen åpner for å se flere transaksjoner og flere år i sammenheng, kan man antakelig argumentere tilsvarende for at det også foreligger en motregningsadgang etter norsk rett.

OECD anerkjenner også bevisst motregning.¹⁵⁰ I stedet for at skattemyndighetene først justerer det skattemessige grunnlaget i transaksjon 1, og så gjør det samme for transaksjon 2, ser man disse i sammenheng, og konstaterer at de totalt sett oppfyller armlengdeprinsippet. Aksept for motregningsadgang er også i tråd med hva et flertall av rettsteoretikerne mener.¹⁵¹

Retningslinjene presiserer imidlertid at internprisene i motregningsforhold, fortsatt må være i ”overensstemmelse med armlengdeprinsippet på tidspunktet for innlevering av selvangivelse”. Med andre ord; motregningsadgangen godtas kun så lenge den totalt sett ikke avviker fra armlengdeprinsippet.¹⁵² Om nødvendig åpnes det for at transaksjonene

¹⁴⁸ Skaar (2006) s.398

¹⁴⁹ Ot.prp.nr.26 (1980-1981) s.66

¹⁵⁰ OECD (1995) punkt 1.60-1.64

¹⁵¹ blant andre; Bjerke (1997) s.183, Sollund i Wilschow (1997) s.126, Skaar (2006) s.397.

¹⁵² Skaar (2006) s.398

kan vurderes separat for å fastsette hvorvidt hver og en av dem oppfyller armlengdeprinsippet”.¹⁵³

I tillegg er det et krav etter retningslinjene at skatteyderne må kunne legge frem ”tilstrekkelig dokumentasjon”¹⁵⁴ på at transaksjonene henger sammen. Hva som ligger i kravet til tilstrekkelig dokumentasjon fremstår ikke helt klart, men det forutsettes at skatteyder etter ”å ha tatt hensyn til motregningene” kan bevise at ”betingelsene for transaksjonene er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet”.¹⁵⁵ I alle tilfeller må det nok forutsettes høy grad av sannsynlighet for at transaksjon nummer to faktisk blir foretatt, om den ikke allerede er det. Med andre ord; hypotetiske eller mulige transaksjoner kan ikke brukes som grunnlag for motregning.¹⁵⁶ Dette er logisk, i og med at hele ideen om motregning forutsetter to transaksjoner som veier opp hverandre, og dersom man kun har en transaksjon, faller selve grunnlaget for en slik ordning bort.

En utfordring for motregningstilfellene kan være sammenligningsgrunnlaget. Uavhengige parter vil kanskje oftere foretrekke å betale ordinær pris fremfor å binde seg selv for fremtidige transaksjoner, hvor pris og andre vilkår kan ha endret seg.¹⁵⁷ Resultatet er at det kan være vanskelig å finne sammenlignbare motregningstilfeller mellom uavhengige parter. Antakelig kan man imidlertid løse dette ved å vurdere to ulike transaksjoner mellom uavhengige parter, og vurdere helheten opp mot den kontrollerte transaksjonen. Da har man likevel et sammenligningsgrunnlag som kan benyttes for å vurdere reduksjon i forhold til det totale motregningsforholdet.

¹⁵³ OECD (1995) punkt 1.63

¹⁵⁴ OECD (1995) punkt 1.62

¹⁵⁵ OECD (1995) punkt 1.62

¹⁵⁶ Bjerke (1997) s.184

¹⁵⁷ Bjerke (1997) s.183

3.7.3 Særlig om tidfestingsproblematikken

Et annet potensielt problem med motregningstilfellene, er at de medfører *utsatt tidfesting*, dersom motregningens transaksjoner foretas i forskjellige inntektsår.¹⁵⁸ Norsk skattelovgivning bygger (som nevnt tidligere) i utgangspunktet på et grunnprinsipp om at en skattyter *ikke* ”fritt kan overføre inntekter fra en periode til en annen”, uten at det finnes særskilt hjemmel for det.¹⁵⁹ I realiteten er det nettopp en inntektsoverføring i strid med dette prinsippet som skjer, hvis motregningstransaksjonene foretas i forskjellige skatteår.¹⁶⁰ Det er altså uønskede tidfestingsforskjeller som ofte er hovedutfordringen med set-offs, ikke skjevhet i skattegrunnlaget som sådan, ettersom resultatet totalt sett blir det samme (med mindre transaksjonene er av en slik art at de skattlegges forskjellig).¹⁶¹

Det avgjørende for at skattemyndighetene allikevel skulle kunne godta motregning av transaksjoner fra forskjellige år, må antakelig være at transaksjonene kan bevises.¹⁶² I en situasjon hvor ligningsmyndighetene kan påvise feil internprising i det aktuelle inntektsåret, må det være opp til skattyteren selv å legge frem bevis for at inntekten i tidligere år er feil fastsatt, og således åpne for at transaksjonene kan motregnes.¹⁶³ Skattemyndighetene kan av hensynet til omfang og effektivitet, *ikke pålegges* en plikt til å vurdere mange transaksjoner mellom aktuelle parter over flere år på eget initiativ, og bevisbyrden tillegges følgelig skatteyteren - slik at han på selvstendig grunnlag må påberope seg en slik motregningssituasjon.¹⁶⁴

¹⁵⁸ Skaar (2006) s.399

¹⁵⁹ Syversen (1991) s.186

¹⁶⁰ Bjerke (1997) s.184

¹⁶¹ Bjerke (1997) s.183

¹⁶² Bjerke (1997) s.184

¹⁶³ Syversen (1991) s.186

¹⁶⁴ Bjerke (1997) s.184

3.7.4 Kan flere enn to parter inngå i avtaler om set-offs?

I forbindelse med motregningstilfellene oppstår det videre en problemstilling knyttet til om transaksjoner som skal motregnes må være utført mellom de *samme to partene*, eller om man skal tillate at flere parter inngår. Selv om ordlyden i OECDs retningslinjer beskriver en slik to parts motregningstransaksjon, er det antakelig ikke grunnlag for å begrense adgangen til denne forståelsen.¹⁶⁵ Det må være det prinsipielle forhold at transaksjoner *kan* motregne retningslinjene er ment å statuere, og dersom denne adgangen så foreligger, må det være opp til transaksjonspartene selv hvordan de ønsker å organisere seg. Det at motregningstransaksjoner mellom flere parter vil være en komplisert affære, og således kanskje lite aktuelt i det praktisk liv,¹⁶⁶ endrer ikke på den prinsipielle adgangen til å innrette seg på en slik måte.

3.7.5 Gjelder det unntak ved illojalitet?

Dersom formålet med og/eller resultatet av en motregningsavtale er at skattefundamentet totalt sett reduseres, kan det likevel "være grunn til å se bort fra avtalen".¹⁶⁷ Dette vil typisk være tilfeller hvor to transaksjoner behandles skattemessig ulikt, for eksempel ved at inntekten i den ene transaksjonen er underlagt særskatt etter særreglene for petroleumsskatt.¹⁶⁸ Man skal, med andre ord, ikke kunne "avtale seg vekk fra" det som i utgangspunktet er pliktig skatt.

Dette forbeholdet er fornuftig. Det er vanskelig å se for seg at lovgiver, både nasjonalt og internasjonalt, ønsker å åpne for en løsning som svekker skattefundamentet. Motregning er ment å være et tiltak for å finne en mest mulig riktig internpris, samt å kunne åpne for en

¹⁶⁵ Bjerke (1997) s.184

¹⁶⁶ Bjerke (1997) s.184

¹⁶⁷ Skaar (2006) s.399, Bjerke (1997) s.185

¹⁶⁸ Skaar (2006) s.399

praktisk løsning for å unngå å måtte justere flere reduksjoner som totalt sett uansett går i null.

Konklusjonen er at det *er* adgang til å benytte motregning – såkalte *set-offs* - etter norsk rett. Dette gjelder imidlertid med noen begrensninger. For det første må transaksjonene totalt sett oppfylle armlengdeprinsippet. For det andre må det kunne dokumenteres at transaksjonene henger sammen. Og endelig må de totalt sett ikke svekke det totale skattefundamentet.

3.8 Samlet reduksjon eller reduksjon bare hos den ene parten?

Ved vurderingen av om det foreligger et forskjøvet skattegrunnlag, oppstår det spørsmål om det er et krav at transaksjonen samlet sett gir en inntektsreduksjon og medfølgende lavere skattegrunnlag, eller om det er tilstrekkelig at formue eller inntekt er redusert hos en av partene. Problemstillingen her er således om vilkåret for justering er at inntektsgrunnlaget hos begge partene sett under ett er redusert, eller om det er holder at inntekten bare er redusert hos den ene.

Spørsmålet er relevant fordi myndighetenes justeringsadgang i mange tilfeller vanskeliggjøres dersom reduksjon må påvises hos begge transaksjonsparter under ett. Særlig i enkelte internasjonale transaksjoner med parter fra land med mindre åpenhet kan det være vanskelig å få tilfredsstillende opplysninger til å kunne konstatere at det foreligger samlet reduksjon.

3.8.1 Er det tilstrekkelig å konstatere reduksjon hos kun en part?

Utgangspunktet er lovens ordlyd i § 13-1(1), som tillater skjønnsligning dersom ”skatteyers formue eller inntekt er redusert”. Naturlig språklig forståelse må være at når

man snakker om ”skatteyster”, så gjelder det skatteyster i entall, altså den skatteyster som skattemyndighetene forholder seg til i hver enkelt sak. Dette synes å tale for at det ikke er det totale skattefundamentet i transaksjonen som skal vurderes, men den enkelte part.¹⁶⁹ Med andre ord; det holder å kunne konstatere reduksjon hos en av partene.

Forarbeidene inneholder samme formulering. Her heter det også at det må ha ”skjedd en inntekts- eller formuesreduksjon hos *skatteyster*”¹⁷⁰, og det snakkes om hvordan ”*skatteysters* inntekt eller formue kan justeres for skatteformål”¹⁷¹ (mine uthevinger). Altså har man den samme entallsbaserte begrepsbruken i forarbeidene som i lovteksten. Dette støtter opp om forståelsen om at det kun kreves reduksjon hos en av partene for at justeringsadgang skal foreligge.

Dette har også støtte i rettspraksis. I *dom av 5.11.1993 - Gulating Lagmannsrett*, uttalte retten etter en omfattende behandling av spørsmålet at; ”Etter lagmannsrettens oppfatning gir lovteksten fortolket etter dens ordlyd avvisning på at det er den enkelte skatteyers skattegrunnlag som vil være avgjørende for anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd og ikke det samlede grunnlag for begge parter sett under ett. I så fall ville det vært naturlig at lovteksten hadde benyttet uttrykket ”skatteysterne”. De mente videre at forarbeidene, lignings-ABC, og skattelovkommentaren trakk i samme retning, og konkluderte med at det var nok at den enkelte skatteyers inntekt var redusert, for at justering kunne foretas. Saken ble forsøkt anket til Høyesterett, men avvist av Høyesteretts kjæremålsutvalg 12.april 1994. Jeg har ikke funnet annen rettspraksis som skulle tilsi en motsatt forståelse i dette spørsmålet.

¹⁶⁹ Bjerke (1997) s.124

¹⁷⁰ Ot.prp.nr.26 (1980-1981) s.66

¹⁷¹ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.9

Henvisingen til dommen er også inntatt i Lignings-ABC 2008/2009, noe som tyder på at dette er gjeldende rett.¹⁷² Ligningsmyndighetene sier her helt klart at; ”Det er tilstrekkelig at formue/inntekt blir redusert hos en av partene”.¹⁷³

3.8.2 Særskilt om internasjonale transaksjoner

Et krav om at transaksjonen totalt sett må ha ført til reduksjon, kunne i stor grad begrenset bestemmelsens virkeområde.¹⁷⁴ Særlig kan dette gjelde i internasjonale transaksjoner. I transaksjoner hvor den ene parten befinner seg i et såkalt ”skatteparadis”, kan norske ligningsmyndigheter for eksempel ha vanskeligheter med å få full oversikt over transaksjonen, og med å kunne påvise en eventuell reduksjon. Hvis det da kreves samlet reduksjon som vilkår for justering, vil myndighetene, på tross av at de kanskje kunne påvise reduksjon hos den norske skatteyteren, ikke kunne justere, fordi de ikke kunne bevise en ”samlet” reduksjon. Dersom det i slike transaksjoner *ikke* var mulig å vurdere *hver enkelt deltaker*, ville dette undergrave bestemmelsens eksistensgrunnlag, nettopp fordi det er tilfeller hvor nasjonale myndigheters skatteutøvelse trues gjennom manglende informasjon og innsyn, bestemmelsen er ment å verne. Dette ville helt klart *ikke* være i tråd med formålet med, og bakgrunnen for bestemmelsen. At det holder å konstatere reduksjon hos den ene transaksjonsparten, er dermed en nødvendig tolkning for at formålet med § 13-1 skal kunne ivaretas på en tilfredsstillende måte.

3.8.3 Særskilt om nasjonale transaksjoner

Skjer derimot forskyvningene i nasjonale transaksjoner, påvirkes i utgangspunktet *ikke* det totale skattefundamentet på samme måte. Dette betyr at dersom skatteforskyvningen skjer

¹⁷² Lignings-ABC 2008/2009 s.1094

¹⁷³ Lignings-ABC 2008/2009 s.1094

¹⁷⁴ Skaar (2006) s.354

innenfor samme skattekategori, i samme skattejurisdiksjon, og den ikke medfører en reduksjon i totalinntekten, vil skattefundamentet i utgangspunktet ikke ble påvirket av tilordningen. For eksempel; dersom en eier tar opp lån fra selskapet sitt og betaler lavere rente enn markedsrente, vil *selskapets* inntektsgrunnlag være redusert, men eierens inntektsgrunnlag har økt tilsvarende. Ser man begge parter inntektsgrunnlag under ett, har det ikke skjedd en reduksjon. Da er ikke lenger hensynet til å beskytte skattefundamentet like relevant. Men tilsier dette at myndighetene i nasjonale transaksjoner ikke trenger den samme adgangen til å vurdere transaksjonene enkeltvis?

Antakelig ikke. Det finnes nemlig to viktige unntak fra hovedregelen om at forskyvninger i nasjonale transaksjoner ikke påvirker skattefundamentet. For det første; der hvor forskyvningen innebærer at inntekten omklassifiseres fra en høyt beskattet inntektstype til en lavere en, kan dette true skattefundamentet. Dette kan for eksempel gjelde hvis inntekt fra petroleumsvirksomhet – som er skattet høyt – omklassifiseres til alminnelig virksomhetsinntekt – som skattes lavt. Dette var tilfellet i *Rt.2003 s.1324 – Statpipe*, hvor det oppsto spørsmål om fordelingen mellom sokkel- og landbeskatning av oljeselskapers inntekter ved salg av fraksjonert våtgass.

For det andre kan forskyvningen innebære at størrelsen på totalinntekten til skattyteren og hans nærstående sett under ett, blir lavere enn om forskyvningen *ikke* hadde funnet sted.¹⁷⁵ Det kan for eksempel være i et motregningstilfelle, hvor selskap A først kjøper et parti varer til underpris av selskap B, mot at selskap B i en senere transaksjon får kjøpt et annet parti varer fra selskap A, også til underpris. For selskapene selv går en slik transaksjon opp i opp, men den totale skattbare inntekten til begge selskaper er allikevel lavere enn om forskyvningen ikke hadde funnet sted. Hensynet til å beskytte skattefundamentet tilsier da igjen at hver transaksjon burde vurderes enkeltvis i forhold til armlengdeprinsippet.

¹⁷⁵ Skaar (2006) s.354

Tilsvarende tilsier også hensynet til Norges EØS-forpliktelser at hver transaksjon burde vurderes enkeltvis også i nasjonale transaksjoner. Forbudene mot forskjellsbehandling i EØS-retten - nedfelt i reglene om de fire friheter i artikkel 1(2) i EØS-avtalen¹⁷⁶ - innebærer nemlig at skatteregler som utgjør en særlig byrde på grenseoverskridende transaksjoner, ikke er tillatt.¹⁷⁷ Med andre ord; foreligger det en ugunstigere behandling av en grenseoverskridende situasjon enn av en sammenlignbar internrettslig situasjon, vil dette stride mot EØS-regelverket.¹⁷⁸ Lempes justeringsadgangen slik at nasjonale transaksjoner i mindre grad enn de internasjonale transaksjonene risikerer å bli justert, er det nettopp en slik forskjellsbehandling som foreligger. Sammenlignbart ble det ved innføring av nye oppgave- og dokumentasjonsregler i § 13-1 i 2008 nettopp vurdert om den foreslåtte ordlyden utgjorde en forskjellsbehandling i strid med EØS-regelverket. I spørsmålet om hvem som skulle rammes av de nye reglene ble det fra Finansdepartementet argumentert med at det var ”viktig å unngå at det reises tvil om lovligheten i forhold til EØS-retten”, før de konkluderte med at ”både innenlandske transaksjoner og transaksjoner på tvers av landegrensene skal omfattes av de nye reglene”.¹⁷⁹ Trekker man en parallell til reduksjonsvurderingen kan man nok forutsette at regelen også her må praktiseres på samme måte for nasjonale som for internasjonale transaksjoner; altså at det ikke kreves samlet reduksjon.

Igjen er det imidlertid viktig med en presisering; At myndighetene *har anledning* til å justere i tilfeller hvor det foreligger reduksjon hos bare en part, betyr ikke at de alltid vil gjøre det. Igjen vil vurderingen måtte bero på en hva som er hensiktsmessighetsavveining, så vel som på effektivitets- og prioriteringshensyn. Det kan nok være rimelig å anta at transaksjoner hvor transaksjonene samlet sett *ikke* truer det nasjonale skattefundamentet, har mindre risiko for å bli justert enn transaksjoner hvor helheten, i tillegg til hver av transaksjonene, reduserer statens skatteinntekter.

¹⁷⁶ Hamre (2004) s.209, jfr. EØS-avtalen av 1994.

¹⁷⁷ Rognstad og Foyn i Sejersted (2004) s.263

¹⁷⁸ Zimmer (2009) s.98

¹⁷⁹ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.44

Konklusjonen er dermed at det *ikke* er noe krav om at det må foreligge samlet reduksjon for at myndighetene skal kunne justere en inntekt.

3.9 Gir tap automatisk grunnlag for skjønnslingning?

Problemstillingen her er om tap eller underskudd i det enkelte selskapet, eller i konsernet som helhet, er en indikasjon på at armlengdeprinsippet er fraveket? Spørsmålet er relevant fordi en slik forståelse vil kunne gi myndighetene adgang til å presumere brudd på armlengdeprinsippet, basert på selskapets eller konsernets totale resultat.

3.9.1 Indikerer underskudd i *det enkelte selskap* brudd på armlengdeprinsippet?

Utgangspunktet for de fleste bedrifter er at de verken kan eller vil drive med tap og underskudd over lengre tid. Resultatet er at et uavhengig selskap som taper penger, etter en tid vil *slutte* å inngå avtaler på vilkår som gjør at de går med stadig underskudd, eller eventuelt bli lagt ned. Dette er imidlertid ikke alltid tilfellet mellom nærstående selskaper. I slike tilfeller kan en part ofte allikevel få fortsette å gå med underskudd over tid, dersom dette er fordelaktig for konsernet som helhet.¹⁸⁰ Spørsmålet blir da om myndighetene kan gripe inn, og når de eventuelt skal gjøre det?

Det gis ingen anvisning på dette i lovteksten eller i forarbeidene til § 13-1. OECDs retningslinjer behandler derimot temaet i flere punkter, og det er følgelig deres anvisning jeg legger til grunn i det følgende.

¹⁸⁰ OECD (1995) punkt 1.53

Utgangspunktet er at dersom et selskap går med underskudd over lengre tid, på en *bransjemessig atypisk måte*, bør myndighetene vurdere om årsaken nettopp er feil internpriser.¹⁸¹ I så fall vil det være justeringsadgang. Med andre ord; viser data fra flere år at skattyter har gått med underskudd, uten at det er iverksatt tiltak for å rette dette opp, kan dette tyde på avvik fra armlengdeprinsippet.¹⁸² Går en bedrift med underskudd over tid samtidig som den gjør stadige forretninger med lønnsomme bedrifter innen samme konsern, kan dette være et tegn på at internprisingen er skjev, og/eller at underskuddsforetaket ikke mottar tilstrekkelig kompensasjon for sin inntektsbringende aktivitet.¹⁸³ Det samme kan være tilfellet dersom et selskap går med underskudd i flere år, mens tilsvarende bedrifter innen samme bransje ikke gjør det.¹⁸⁴

En slik forståelse har støtte i rettspraksis. For eksempel omhandlet *Rt.2006 s.404 – Invensys*, skatteplikten til et dansk selskap med fast driftssted i Norge, og her uttalte retten at ”et fremlagt regnskap som - uten nærmere forklaring - tilskriver det faste driftsstedet et underskudd, mens resten av virksomheten har et forholdsvis betydelig overskudd, ikke uten videre kan forventes å bli lagt til grunn ved ligningen.” Med andre ord; skattemyndighetene aksepterer ikke over tid at tap dirigeres til ett selskap, når andre i tilsvarende situasjon går i overskudd.

Det kan imidlertid oppstå tilfeller hvor selskaper går med tap selv om internprisingen i seg selv ikke synes å være gal.¹⁸⁵ Dette kan typisk være tilfeller hvor man på en type produkter ikke tjener penger, men likevel fortsetter å føre dem, fordi de ansees å være viktige som delprodukt av konsernets totale produkt (eksempelvis deler til en spesiell maskin), eller de kan være et viktig komplementærprodukt til hovedproduktet (for eksempel serviceavtaler på en maskin). I slike tilfeller vil eventuelle tap og underskudd i første omgang ikke synes å

¹⁸¹ OECD (1995) punkt 1.52-1.54

¹⁸² Skaar (2006) s.392

¹⁸³ OECD (1995) punkt 1.54

¹⁸⁴ Bjerke (1997) s.136

¹⁸⁵ Bjerke (1997) s.136

skyldes feil internpriser i seg selv, men snarere et ønske om et fullverdig produktregister i en eller annen form.¹⁸⁶ Det foreligger allikevel en skjevhet som følge av interessefellesskapet, som det bør kompenseres for. OECDs retningslinjer anviser at en måte å rette opp en slik skjevhet på, er å legge til grunn at underskuddforetaket skal motta den samme type kompensasjon for sin inntektsbringende aktivitet, som det et uavhengig foretak ville mottatt.¹⁸⁷

Det åpnes allikevel for at det også må tas hensyn til en bedrifts eller konserns forretningsstrategi, før myndighetene slår fast om det foreligger en justerbar reduksjon i inntekt eller formue. Slike strategier kan variere av ”historiske, økonomiske og kulturelle årsaker”, eller for eksempel tilsi at gjentatte underskudd kan forsvares med ønsket om å oppnå en viss markedsposisjon. Det kan være å ”komme inn i nye markeder, øke sine andeler i eksisterende markeder, lansere nye produkter eller tjenester, eller for å avskrekke potensielle konkurrenter”.¹⁸⁸ I forbindelse med § 13-1 har det vært diskutert om bestemmelsen kan anvendes for eksempel dersom et norsk selskap for å innarbeide seg i markedet, selger til utlandet til lave priser ved hjelp av et datterselskap. Det har vært antatt at dersom eksportøren ville solgt til like lave priser til en uavhengig kjøper, må en slik ordning aksepteres.¹⁸⁹ I retningslinjene har det imidlertid vært presisert at reduserte priser for å oppnå slike markedsposisjoner, kun kan gis i kortere perioder. Dersom prisen forblir lav ”utover en rimelig periode”, ”kan det være hensiktsmessig med en justering av internprisingen”.¹⁹⁰ I vurderingen av hva som er rimelig, anfører retningslinjene at dette må vurderes opp mot tidsperspektivet andre bedrifter kan antas å legge til grunn. Med andre ord; varer prisreduksjonen lengre enn hos tilsvarende andre parter, kan det være grunnlag for justering.

¹⁸⁶ Bjerke (1997) s.163

¹⁸⁷ OECD (1995) punkt.1.53

¹⁸⁸ OECD (1995) punkt 1.54

¹⁸⁹ Løchen (1982) s.83

¹⁹⁰ OECD (1995) punkt 1.54

Hovedregelen er således at underskudd og tap *ikke* automatisk gir grunnlag for skjønnsligning, men at underskudd i en del tilfeller er en indikasjon på at armlengdeprinsippet kan være fraveket. En slik indikasjon vil måtte undersøkes ytterligere fra ligningsmyndighetene, og kommer man til at armlengdeprinsippet er fraveket, foreligger det justeringsadgang. At skatteyder har underskudd i ett inntektsår, er imidlertid alene langt fra tilstrekkelig for å konkludere at transaksjoner foretatt av skattyteren, ikke er foretatt i henhold til armlengdeprinsippet.¹⁹¹

3.9.2 Er underskudd i konsernet som helhet en indikasjon på brudd på armlengdeprinsippet?

Som redegjort for overfor, kan den situasjon at et selskaps underskudd ikke er forbigående, mens konsernet samlet sett har overskudd, påkalle skattemyndighetenes oppmerksomhet.¹⁹² OECDs retningslinjer anfører at slike underskudd nettopp kan ”utløse særskilte undersøkelser av internprisingsspørsmål”.¹⁹³ Spørsmålet her blir dermed om konsernets resultat totalt sett kan indikere skjev internprising?

Den generelle tilordningsregelen for konsernselskaper er at grunnlaget for skattlegging er det enkelte skattesubjekt, ikke konsernet som helhet, jfr. skattelovens § 2-2, 1.ledd a.¹⁹⁴ Med det ”enkelte skattesubjekt” menes enkeltvis de selskapene som inngår i konsernet. Det er altså ingen automatikk i at tap eller underskudd hos konsernet som helhet verken forårsaker eller forklarer tap hos den enkelte. Selv om tap på konsernnivå kanskje lettere kan forsvare at også det enkelte selskap har tap, er det altså ingen automatikk i dette. For like lite som et tap og underskudd hos et enkelt selskap automatisk kan berettige en justering, kan heller ikke et tap eller underskudd for konsernet totalt sett, legitimere eller

¹⁹¹ Skaar (2006) s.392

¹⁹² Bundaard (2001) s.139

¹⁹³ OECD (1995) punkt 1.52

¹⁹⁴ Zimmer (2005) s.375

forklare et tap for alle de tilknyttede selskapene. Skulle alle lignes samlet, ville skattleggingen ikke reflektere det enkelte selskaps resultat, noe som igjen kunne true skattefundamentet. Det må derfor foretas en separat vurdering av hvert enkelt selskap, for å avgjøre om dets individuelle inntekt og/eller formue er redusert på grunn av interessefellesskapet, og om det følgelig skal justeres.

Konklusjonen er at underskudd ikke automatisk gir grunnlag for justering. Et selskaps resultat er snarene en indikator for skattemyndighetene i spørsmålet om det foreligger grunnlag for justering eller ikke, men antakelig en relativt sterk sådan.¹⁹⁵ Tap betyr altså ikke automatisk at skattemyndighetene bør reagere, men desto mer atypisk og avvikende inntektsreduksjonen i ett selskap er i forhold til sammenlignbare selskap, jo nøyerer bør internprisingen vurderes. Kommer man i den vurderingen til at tapet og underskuddet i all vesentlighet er et resultat av redusert inntekt som følge av interessefellesskapet, må det så justeres i tråd med hva uavhengige ville avtalt.

3.10 Særskilt om ulovlige transaksjoner

Det har i rettsteorien tidvis vært reist spørsmål om en transaksjon må være ulovlig for at § 13-1 skal kunne benyttes som justeringshjemmel.¹⁹⁶ Et slikt krav kunne begrense myndighetenes justeringsadgang dramatisk, ved at de avskjæres fra å justere de tilfeller hvor transaksjonen som sådan er lovlig.

Slik § 13-1 i dag er formulert, er det imidlertid ingen ting i ordlyden som skulle tyde på et slikt krav. Vilklårene som oppstilles er reduksjon, interessefellesskap og årsakssammenheng, og dersom disse tre vilklårene er oppfylt, kan bestemmelsen anvendes. Det oppstilles altså ikke noe ulovlighetsvilkår. Jeg har heller ikke funnet noe i forarbeidene, eller i rettspraksis,

¹⁹⁵ Bjerke (1997) s.136

¹⁹⁶ Syversen (1991) s.181

som skulle tyde på en slik forståelse. Det er således vanskelig å hevde at transaksjonen som skal justeres, må være ulovlig.

Syversen påpeker imidlertid at det faktisk at en transaksjon er ulovlig, ”kan være et argument for å anvende § 54 [nå § 13-1]”.¹⁹⁷ Med andre ord; det er ikke noe vilkår for justeringsadgangen at transaksjonen er ulovlig, men dersom den er det, vil dette være en sterk indikasjon på at den også bør justeres. Dette er nok en fornuftig forståelse. Ofte begås jo nettopp ulovligheter som et ledd i å spare skatt. Er en transaksjon således konstatert ulovlig, vil justering være en naturlig del av det å rette opp i ulovlighetene, slik at transaksjonen blir skattemessig riktig behandlet, og myndighetene får sin rettmessige skatt. Men selv om justeringshjemmelen rammer slike tilfeller, er den altså ikke *begrenset* til å gjelde *kun* disse.

Konklusjonen er således at det *ikke* er et *krav* om at transaksjonen må være ulovlig for at justeringsadgang foreligger, selv om ulovlighet ofte vil medføre justeringsadgang.

3.11 Hvordan påvirker offentlige tiltak reduksjonsvurderingen?

Problemstillingen her er hvordan offentlige tiltak påvirker reduksjonsvurderingen. Eksempler på slike offentlige tiltak kan være priskontroll, rentesatskontroll, begrensninger i betaling av service- og administrasjonsgebyrer, subsidiering, valutakontroll, dumpingavgifter eller valutakurspolitikk.¹⁹⁸ Slike tiltak kan påvirke prisen på et produkt, eller avtaleforholdet mellom to avtaleparter,¹⁹⁹ og således begrunne et avvik fra markedsprisen.

¹⁹⁷ Syversen (1991) s.181

¹⁹⁸ OECD (1995) punkt 1.55

¹⁹⁹ Bjerke (1997) s.212

3.11.1 Hvordan skal man forholde seg til offentlige tiltak ved prisvurderingen?

Heller ikke er her er lovtekst eller forarbeider særlig informative. OECD opererer imidlertid med et utgangspunkt om at offentlige tiltak skal anses å påvirke den kontrollerte transaksjonens betingelser, på *samme måte* som de ville påvirket betingelsene i en sammenliknbar, uavhengig transaksjon.²⁰⁰ Man tar altså hensyn til tiltakene ved vurderingen av skattyters internprising på samme måte som man ville vurdert andre markedsvilkår for å finne ut om reduksjon foreligger.²⁰¹

3.11.2 Eksempelet med minimumspriser

Eksport/importreguleringer, i form av minimumspriser som anti-dumpingtiltak, er ett eksempel på hvordan offentlige tiltak kan påvirke prisen, og skape nye kompliserte problemstillinger.²⁰² Dette er et svært relevant eksempel i norsk sammenheng, ettersom EU tidligere hadde slike minimumspriser på norsk laks, som et tiltak for å sikre seg mot norsk ”dumping” av fisk til lave priser.²⁰³ For hva skjer i en situasjon hvor offentlige myndigheter har satt minsteprisen til et visst nivå, mens det i virkeligheten handles mellom uavhengige parter til priser under minimumsprisen? Markedsprisen er da lavere enn minsteprisen. Spørsmålet er om skattemyndighetene i slike tilfeller skal foreta justeringer hvis to tilknyttede parter har vært lojale mot minimumsprisen?

På den ene siden argumenteres det med at skattemyndighetene må være tilbakeholdne med å justere slike tilfeller, mens det på den andre siden argumenteres med at man heller ikke kan nektes å gjøre det. Det avgjørende synes å være hvorvidt det er mulig å påvise minst én sammenliknbar transaksjon mellom uavhengige parter som angir handel i tråd med

²⁰⁰ Skaar (2006) s.396

²⁰¹ Bundgaard (2001) s.143

²⁰² Bjerke (1997) s.213-214

²⁰³ Tiltakene ble opphevet 20.juli 2008, som følge av Norges klage til WTO.

minimumsprisen.²⁰⁴ Foreligger en slik, bør det ikke justeres. Men heller ikke i tilfeller hvor det *ikke* er uavhengige transaksjoner til minimumsprisen, tror jeg man bør være særlig ivrig etter å gripe inn. For selv om man kanskje har formell adgang til å justere prisen ned hvis det i markedet generelt handles under minimumsprisen, bør myndighetene være tilbakeholdne med å gjøre det, av hensynet til konsistens og lovgiverviljen. Dersom myndighetene har satt en minimumspris, synes det nemlig lite rettferdig å skulle straffe dem som innretter seg i forhold til denne.

3.12 Kan det benyttes armlengdeintervaller i reduksjonsvurderingen?

Noen ganger kan det være vanskelig å fastsette presist hva markedsprisen på en vare eller tjeneste skal være. I et uavhengig marked vil nemlig prisen, selv om den er lignende, nesten aldri være eksakt den samme i forskjellige transaksjoner.²⁰⁵ Dermed kan det, på tross av anvendelse av armlengdeprinsippet, oppstå en situasjon hvor det foreligger en rekke beløp, hvor alle enkeltvis kan være tilfredsstillende uttrykk for en akseptabel markedspris.²⁰⁶ Problemstillingen her er følgelig om det er adgang til - i stedet for å legge til grunn *en* riktig pris - å operere med et intervall av priser, som alle godtas som akseptable internpriser.

Problemstillingen er relevant fordi skattemyndighetene ved en eventuell bruk av intervaller anerkjenner at internprising ikke er en eksakt vitenskap²⁰⁷, og samtidig åpner for en viss fleksibilitet i internprisingen, så lenge den er innenfor de akseptable rammer av sammenlignbare vilkår man også ser mellom uavhengige parter.

²⁰⁴ Bjerke (1997) s.214

²⁰⁵ Skaar (2006) s.387

²⁰⁶ Bundgaard (2001) s.130

²⁰⁷ Skaar (2006) s.387

3.12.1 Er det adgang til å anvende armlengdeintervaller i reduksjonsvurderingen?

Ordlyden i § 13-1 gir ingen anvisning på om det foreligger en reduksjon hvis avtalt pris er innenfor et slikt markedsmessig intervall. I forarbeidene henviser Finansdepartementet vedrørende intervaller kun til OECDs retningslinjer.²⁰⁸ Dermed er det naturlig å se hen til formuleringene der, og det er disse jeg legger til grunn i det følgende.

Retningslinjene åpner nemlig for bruk av armlengdeintervaller, der hvor dette gir det beste sammenligningsgrunnlaget for de nærstående transaksjonene i forhold til de uavhengige.²⁰⁹ Man erkjenner dermed at uavhengige foretak som deltar i *sammenlignbare transaksjoner* under *sammenlignbare omstendigheter*, ikke nødvendigvis vil komme frem til samme pris i ellers like transaksjoner.²¹⁰ All handel er jo basert på en tautrekking mellom kjøper og selger om vilkårene for handelen. Det er dermed ikke unaturlig at man ikke alltid handler på samme vilkår. I stedet for å fokusere på å finne frem til en bestemt pris som er den korrekte, fokuserer man etter retningslinjene i slike tilfeller på å vurdere om en pris er innenfor en *ramme* av akseptable priser.

3.12.2 Når er intervaller aktuelt?

Det er i hovedsak to tilfeller hvor man operer med intervaller av armlengdepriser. Det er primært i situasjoner der man har flere enn én transaksjon å sammenligne sin egen transaksjon med. Da oppstår det et spenn mellom de ulike beløpene, hvor det er vanskelig å definere hvilken pris som er "mest riktig".²¹¹ Man legger da til grunn at alle prisene er akseptable, og at ethvert beløp innenfor "rammen" av de uavhengige transaksjonenes beløp, er i tråd med armlengdeprinsippet. Ta for eksempel prisen på en liter melk i

²⁰⁸ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s.21

²⁰⁹ OECD (1995) punkt 1.45-1.48

²¹⁰ OECD (1995) punkt 1.45

²¹¹ Bjerke (1997) s.209

butikkene. Alle de uavhengige, sammenlignbare prisene ligger mellom 13 og 16 kroner literen. Faller en tilsvarende transaksjon mellom nærstående da også innenfor dette intervallet, er dette bevis for at transaksjonen er inngått i henhold til armlengdeprinsippet.

Tilsvarende oppstår det også en intervallsituasjon i tilfeller hvor man gjennom bruken av to eller flere forskjellige internprisingmetoder, kommer til ulike armlengdepriser.²¹² Alle metodene vil individuelt sett angi en akseptabel internpris, og om denne så varierer avhengig av hvilken metode man anvender, må man legge til grunn at alle prisene er ”like riktige” – altså alle i tråd med armlengdeprinsippet.

Det må gjøres noen presiseringer i forhold til dette. For det første, for at en pris skal kunne inngå i et intervall, og/eller utgjøre intervallets grenseverdi, må det enkelte resultat fremstå som ”riktig anvendelse av armlengdeprinsippet” – altså må man ha foretatt nødvendige justeringer og anvendt den/de ”beste metodene” for sammenligning.²¹³ Dersom prisen ikke individuelt oppfyller armlengdeprinsippet, vil den heller ikke kunne inngå i intervallet. Ta for eksempel melkeeksemplet som nevnt tidligere. De sammenlignbare prisene er alle fra forskjellige typer matbutikker. Hos en døgnåpen bensinstasjon eller kiosk vil det derimot opereres med vesentlig høyere priser. Dersom en butikkjede anvendte internpriser på linje med bensinstasjonen, ville nok disse kunne justeres med henvisning til at prisene ikke er tilstrekkelig sammenlignbare.

For det andre, kan en transaksjon ikke brukes som sammenligningsgrunnlag hvis den ”i større grad avviker fra den kontrollerte transaksjon enn andre ukontrollerte transaksjoner man har lyktes i å identifisere.”²¹⁴ Med andre ord; skal en pris inngå i et intervall, må prisen i seg selv oppfylle armlengdeprinsippet.

²¹² OECD (1995) punkt 1.47

²¹³ Bjerke (1997) s.209

²¹⁴ Skaar (2006) s.388

3.12.3 Er det adgang til å justere intervallet?

I forskriftene til amerikansk skattelovgivning legges det til grunn at intervallet justeres.²¹⁵ Justeringen går ut på at man skal se bort fra den øverste og nederste fjerdedelen av intervallet, slik at man står igjen med det ”interkvartile” intervallet – altså de midterste 50 prosentene; fra 25-75 prosent. Tilsvarende anvisninger er imidlertid ikke gitt i OECDs retningslinjer. Både *Skaar* og *Bjerke* fremholder om dette, at utgangspunktet for justering av intervallet etter OECD, må være at så lenge en transaksjon kan ansees å være tilstrekkelig sammenliknbar etter de alminnelige reglene om fastsettelse av armlengdeprisen, må en også akseptere denne som premiss for fastleggingen av et armlengdeintervall.²¹⁶ De tolker altså ikke inn et tilsvarende justeringskrav i OECD som etter de amerikanske reglene. Unntaket er imidlertid situasjoner hvor en justering vil ”bidra til et riktigere resultat”.²¹⁷

3.12.4 Hvordan anvendes intervallet som justeringsgrunnlag?

Har man først avklart hva som er intervallet av akseptable armlengdepriser, blir neste steg å avgjøre hvordan dette intervallet skal brukes til å vurdere om det foreligger reduksjon i en konkret transaksjon. Utgangspunktet her er at dersom prisen i transaksjonen befinner seg *innenfor* armlengdeintervallet, anses partene å ha handlet i henhold til armlengdeprinsippet. Da foreligger det ingen reduksjon, og skattemyndighetene er heller ikke berettiget til å foreta justering.²¹⁸ Det har ingen betydning om prisen da ligger i ytterkanten av intervallet - det avgjørende er at den faller innenfor. Faller derimot den aktuelle transaksjonen *utenfor*

²¹⁵ Bjerke (1997) s.210

²¹⁶ Bjerke (1997) s.210-211 og Skaar (2006) s.389

²¹⁷ Bjerke (1997) s.211

²¹⁸ Bundgaard (2001) s.131

det akseptable prisintervallet, er det klart at armlengdepriser ikke er benyttet, og i slike situasjoner skal inntekten følgelig justeres.²¹⁹

Hovedregelen er da at man skal legge til grunn den prisen ”innen intervallet som best gjenspeiler vedkommende bestemte kontrollerte transaksjons fakta og omstendigheter”.²²⁰ Skaar omtaler dette som det ”beløp som gjør det *mest sannsynlig* at avviket fra den pris som uavhengige parter ville benyttet, vil bli *minst mulig*.”²²¹ Dette vil ofte være en gjennomsnittsverdi, eller en medianverdi (altså den midterste verdien man kommer frem til ved å stryke like mange tall over som under), avhengig av hva som gir det mest riktige resultat i forhold til hva uavhengige parter ville avtalt.²²² Men dette må bero på en helhetsvurdering. Viser omstendighetene at det gir en høyere grad av sammenlignbarhet å bruke en verdi i den ene enden av skalaen enn å bruke gjennomsnittsverdi eller medianverdi, skal så denne legges til grunn.²²³ Målet er hele tiden å finne den prisen som best reflekterer prisen i tilsvarende transaksjoner, og da må vurderingen bero på en skjønnsmessig vurdering.

3.12.5 Særskilt om tilpasningsproblematikken

En utfordring med bruken av intervaller (særlig der intervallene er relativt konstante), er at det kan oppstå en situasjon der selskapene spekulerer i å legge sin transaksjonspris til ytterkantene av intervallet.²²⁴ Dette kan de nemlig spare relativt store beløp på. Sett for eksempel at det historisk sett akseptable intervallet for en pris er 75-100 kroner for en vare. Kjøper man store kvanta av denne varen, kan forskjellen mellom å betale 75 kroner per stykk i forhold til 100 kroner per stykk være stor. Man tjener altså på å legge sin

²¹⁹ Bjerke (1997) s.211

²²⁰ OECD (1995) punkt 1.48

²²¹ Skaar (2006) s.389

²²² Bjerke (1997) s.211-212 og Skaar (2006) s.389-390

²²³ Skaar (2006) s.389

²²⁴ Bjerke (1997) s.212

transaksjonspris til ytterkanten av det akseptable intervallet, med den følge at myndighetene også får svekket sin skatteinntekt.

Dette er lovlig, men kan også være risikabelt. I en situasjon hvor prisen i en transaksjon *akkurat* faller utenfor det akseptable intervallet, kan det nemlig oppleves ganske dramatisk å få sin pris ned- eller oppjustert til gjennomsnittsverdien. Har man for eksempel en transaksjonspris på 74 kroner, vil denne falle utenfor det akseptable intervallet, og skal således justeres. Ser man hen til gjennomsnittsprisen, vil skattemyndighetene så kunne legge til grunn at riktig internpris for varen er 87,5 kroner, noe som er vesentlig høyere enn den laveste akseptable prisen på 75 kroner. Ideelt sett skulle nok myndighetene helst ville se at bedriftene konsentrerte seg mer om å finne riktig internpris snarere enn hvor stort avvik de kan tillate seg, men så lenge man åpner for en slik intervallbruk må man også akseptere en viss tilpasning.

På tross av disse svakhetene er konklusjonen uansett at det *er* adgang til å benytte armlengdeintervaller i reduksjonsvurderingen.

4 Sluttbemerkninger

Gjennomgangen av de ulike sidene ved reduksjonsvilkåret har vist at det er en rekke generelle problemstillinger knyttet til kravet om reduksjon. Jeg skal her ikke gjenta konklusjonene fra de enkelte drøftelsene, men heller knytte noen kommentarer til helheten i oppgaven.

For det første er det viktig å påpeke at de forskjellige problemstillingene i det virkelige liv antakelig i langt større grad vil flyte i hverandre, enn hva min fremstilling gir inntrykk av. Når jeg allikevel har valgt å behandle dem separat, er det for å kunne gi en oversiktlig fremstilling av de enkelte spørsmål hver problemstilling reiser. For det andre konkluderes det i de fleste av oppgavens drøftelser med at det er relativt stor fleksibilitet når det kommer til hvordan reduksjonsvilkåret skal forstås og vurderes. Dette henger sammen med selve formålet med reduksjonsvurderingen; nemlig å finne det grunnlaget som best kan sammenlignes med tilsvarende uavhengige transaksjoner. Ofte er det slik at man har en foretrukket måte å angripe en problemstilling på, men dersom andre måter gir et bedre sammenligningsgrunnlag, legger man heller dette til grunn.

Endelig synes det klart at lovgiver har lagt seg på en linje hvor *ordlyden § 13-1 i seg selv* er svært lite utfyllende. Forarbeidene er som oftest heller ikke særlig mer oppklarende. Det er i realiteten OECDs retningslinjer som gir best grunnlag for å forstå innholdet i reduksjonsvilkåret i § 13-1. Dette er ikke uproblematisk. For selv om OECDs retningslinjer er gitt en formell rolle som tolkningsgrunnlag, kan regelsettene nok oppleves uoversiktlige og lite tilgjengelige for skatteyttere uten juridisk kompetanse. Tatt i betraktning at konsekvensene av å bli rammet av en justering kan være vesentlig for den enkelte skatteyder, kan man nok argumentere for at innholdet i reglene burde være både lettere forståelig og tilgjengelig. I store konsern vil man nok ofte ha ekspertise nok til å ha kontroll

over regelverket, men når bestemmelsen gjelder *alle* interessefellesskap, rammes også mindre profesjonelle parter, som ikke på noen måte har de samme forutsetningene for å ha kjennskap til regelverket. Dette er ikke rettssikkerhetsmessig ideelt.

I tillegg er det kanskje et poeng at OECD tilsynelatende har liten demokratisk legitimitet. En av hjørnesteinene i det norske rettssamfunn er at det er Stortinget som gir lover, og representantene der er valgt av folket. Regelverket som kommer fra OECD er i stor grad et resultat av arbeid og utredninger i ekspertgrupper, og mangler derfor i stor grad den samme demokratiske legitimiteten. At Norge velger å relativt ukritisk legge retningslinjene til grunn i intern rett, og gi den et bredere nedslagsfelt enn som utfyllende guide til tolkning av mønsterskatteavtalen, gjør at man samtidig gir fra seg en viss rettsutviklingskompetanse på det gjeldende rettsområdet.

Internprisingsproblematikken er uansett utvilsomt kommet for å bli. For så lenge forskjellige land har forskjellige skattesystemer/skattesatser, vil det alltid eksistere utfordringer også i forhold til internprising.²²⁵ Eneste måten å endelig bekjempe slik skattetilpasning på, er å sørge for lik beskatning i alle land, slik at inntektsallokeringen blir uinteressant for bedriftene. Dette er imidlertid et lite sannsynlig scenario, for så lenge skattenivå er et av midlene statene bruker for å konkurrere om virksomheter, opprettholdes samtidig muligheten for og lønnsomheten av skatteplanlegging.

At man har fått interne bestemmelser i nasjonal rett, er således et viktig steg for i praksis å kunne slå ned på uønsket skattetilpasning. At OECD er opptatt av problematikken er viktig, men ettersom man mangler både reell sanksjonsadgang og effektive sanksjonsmuligheter internasjonalt for å følge opp tilsluttede avtaler, er fortsatt nasjonale bestemmelser den mest effektive måten å følge opp innholdet på.

²²⁵ Sverre (1999) s.38

I tider med såkalt "finanskrise" som vi har hatt globalt høsten 2008 og våren 2009, kan problemstillinger knyttet til internprising høyst sannsynlig også få ny aktualitet. Mange bedrifter kan nok tenkes å være mer tilbøyelige til å inngi seg med tvilsomme avtaler for å spare skatt i tøffere tider. Samtidig er myndighetene i enda større grad enn vanlig interessert i å få sine rettmessige skatteinntekter, for å kunne håndtere økende grad av arbeidsledighet og andre sosiale omkostninger for dem som rammes av krisen. Dermed er det nok langt fra siste gang vi har sett spørsmål knyttet til internprising reist i norsk rett.

5 Litteraturliste

Bøker

Almvik, Fred-Ove og Vegard Kristiansen, *Bedriftsbeskatning i praksis*. 3.utgave, Sentralskattekontoret for storbedrifter, Fagbokforlaget, Bergen 2006.

Bjerke, Joachim M, *Internprissetting*. Tano Aschehoug, Oslo 1997.

Bundgaard, Jacob og Jens Wittendorf, *Armlængdeprincippet & Transfer Pricing*. 1.utgave, Magnus Informatik AS, København 2001.

Eckhoff, Torstein, *Rettskildelære*. 5.utgave ved Jan E. Helgesen, Universitetsforlaget, Oslo 2001.

Gjems-Onstad, Ole, *Norsk bedriftsskatterett*, 7.utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS, Oslo 2008

Hamre, Inger og Helge Stemshaug (red.), *EU- og EØS-relevante tekster*, 4.utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2004

Liland, Anders H. og Espen Nordbø (red.), *Internasjonal skattehåndbok*, Universitetsforlaget, Oslo 2002.

Pedersen, Jan, *Transfer Pricing – I internasjonal skatterettslig belysning*. 1.utgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København 1998.

Sejersted, Fredrik, Finn Arnesen, Ole-Andreas Rognstad, Sten Foyen og Olav Kolstad, *EØS-rett*, 2.utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2004

Skaar, Arvid Aage og Tor S. Kildal, *Bedriftsskatterett*. 10.utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS, Oslo 2005

Syversen, Jan, *Skatt på petroleumsutvinning*. Sjørettsfondet, Bergen 1991.

Skaar, Arvid Aage m.fler, *Norsk skatteavtalerett*. 1.utgave, Gyldendal Norsk Forlag AS, Oslo 2006.

Sverre, Øystein A., *Skatt i internasjonal virksomhet – en praktisk håndbok for eksportbedrifter*. Index Publishing AS, Oslo 1999.

Van Raad, Kees, *Materials on international & EC tax law*. 8.utgave, International Tax Center Leiden, Leiden 2008.

Wilskow, Peter Chr., *Bedriftsbeskatning i praksis – Ligningsbehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 1992-1997*. Cappelen Akademisk Forlag AS, Oslo 1997.

Zimmer, Fredrik, *Bedrift, skatt og selskap*. 4.utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2006.

Zimmer, Fredrik, *Internasjonal inntektsskatterett*. 4.utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2009.

Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*. 5.utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2005.

Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt*. 4 utgave, Universitetsforlaget, Oslo 1990.

Artikler

Andal, Øystein, *OECDs retningslinjer for internprising og norsk rett*, I: Skatterett, 2006 nr.1, s.53-66.

Kolter, Helene, *Internprising – praksis ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker*. I: Skatterett, 2006 nr.2, s.157-174.

Løchen, Håkon, *Gjennomskjæring ved interessefellesskap med utlandet – den nye regel i skatteloven § 54 første ledd*. I: Skatterett, 1982 nr.1, s.72-91.

Gjems-Onstad, Ole, *Tvangslønn – konstruert lønnsuttak i sparegrisselskaper*, I: Revisjon og Regnskap, 2006 nr.5; http://revreg.pdc.no/index.php?seks_id=54049&b_start=1&sok=1

Gjems-Onstad, Ole, *Tvangslønn – Dillerud og Enskilda Securities*, I: Revisjon og regnskap, 2007 nr.1; http://revreg.pdc.no/index.php?seks_id=62994&element=artikkel

Lover

Lov av 26.mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)

Lov av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (tidligere versjon av skatteloven),

Lov av 13.juni 1980 nr.24 om ligningsforvaltning (Ligningsloven)

Forarbeider

Ot.prp. nr.62 (2006-2007) *Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)*

Ot.prp. nr.86 (1997-1998) *Ny skattelov*

Ot.prp. nr.26 (1980-1981) *Om lov om endringer i lov nr.8 18.august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)*

Ot.prp.nr.29 (1978-1979)

Internasjonale rettskilder

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1995.

Avtale om det Europeiske Økonomiske Samarbeidsområde (EØS-avtalen), av 1.januar 1994

Dommer

Rt.2009 s.105 – Enskilda Securities

Rt.2007 s.1025 – Statoil Angola

Rt.2006 s.1573 – Dillerud

Rt.2006 s.404 - Invensys

Rt.2004 s.1331 – Aker Maritime

Rt.2003 s.1324 – Statpipe

Rt. 2002 s.798 – Nordea

Rt.2001 s.1265 – Agip

Rt.1999 s.1087 Baker Hughes

Rt.1982 s.789 – Thorkildsen

Rt.1940 s.598 – Fornebo

Rt.1936 s.833 – Allers

Utv. 2007 s.340

Utv. 2006 s.261

Utv. 2003 s.531 – Fina

Utv. 2002 s.1393 – 3M

Utv. 1997 s.816

Utv. 1992 s.1250 – Kronos Titan

Utv. 1991 s.1356

Utv. 1988 s.677

HR-1994-198-k (kjennelse fra Høyesteretts kjæremålsutvalg 12.04.1994)

LG-1992-217 (dom av 05.11.1993 – Gulating)

Overligningssak 2001-013OLN

Nettdokumenter

Stoveland, Per Helge, *Kommentar til Skatteloven*. I: Norsk Lovkommentar Nettversjon.
[sitert 08.01.2009]

Stoveland, Per Helge, *Kommentar til Ligningsloven*. I: Norsk Lovkommentar Nettversjon.
[sitert 08.01.2009]

Lignings-ABC 2008/2009, [sitert 01.03.2009]

<http://www.skatteetaten.no/Templates/HandbokForside.aspx?id=81164&epslanguage=NO>

Finansministerens brev til Stortinget av 30.mai 2008 – ”Spørsmål til skriftlig besvarelse
– nr. 1141 – fra Stortingsrepresentant Gjermund Hagesæter.

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/brev_stortinget/2008/svar-pa-spm-1141-fra-stortingsrepresentanta.html?id=514929 [sitert 25.03.2009]

Den norske EU-delegasjonen: [http://www.eu-](http://www.eu-norge.org/Aktuelt/Nyhetsartikler/opphever+antidumping.htm?wbc_purpose=Basic&WBC)

[norge.org/Aktuelt/Nyhetsartikler/opphever+antidumping.htm?wbc_purpose=Basic&WBC](http://www.eu-norge.org/Aktuelt/Nyhetsartikler/opphever+antidumping.htm?wbc_purpose=Basic&WBC)
MODE=PresentationUnpublished [sitert 15.02.2009]

Regjeringens nettside:

http://www.regjeringen.no/nb/dep/smk/dok/rapporter_planer/Rapporter/2005/Soria-Moria-erklaringen.html?id=438515 [sitert 10.02.2009]